

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Význam a tvorba vnitroorganizačních směrnic ve vybrané příspěvkové organizaci

Importance and Creation of Internal Regulations in Selected Semi-budgetary
Organization

Student: Iva Bystroňová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

Ostrava 2014

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student:

Iva Bystroňová

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Specializace:

00 Účetnictví a daně

Téma:

**Význam a tvorba vnitroorganizačních směrnic ve vybrané příspěvkové
organizaci**

**Importance and Creation of Internal Regulations in Selected
Semi-budgetary Organization**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika příspěvkových organizací
 3. Význam a tvorba vnitroorganizačních směrnic
 4. Systém a analýza vnitroorganizačních směrnic ve vybrané střední škole
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

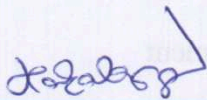
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2012-2013*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 376 s. ISBN 978-80-7357-736-0.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.
- MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 264 s. ISBN 978-80-7263-825-3.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

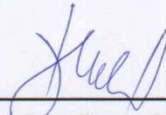
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení o samostatném vypracování bakalářské práce

Prohlašuji, že jsem celou práci mimo příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 9. 5. 2014

.....*Iva Bystroňová*.....

Iva Bystroňová

Obsah

1. Úvod	5
2. Charakteristika příspěvkových organizací	7
2.1 Neziskové organizace	7
2.2 Příspěvkové organizace	8
2.2.1 Příspěvkové organizace zřízené organizačními složkami státu	10
2.2.2 Příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky	12
2.3 Zřízení a zrušení příspěvkové organizace	12
2.3.1 Zřízení příspěvkové organizace	12
2.3.2 Zřizovací listina příspěvkové organizace	13
2.3.3 Zrušení příspěvkové organizace	15
2.4 Hospodaření příspěvkové organizace	16
2.4.1 Finanční hospodaření	16
2.4.2 Fondy příspěvkové organizace	17
2.4.3 Další okruhy hospodaření příspěvkové organizace	19
2.5 Účetnictví příspěvkové organizace	19
3. Význam a tvorba vnitroorganizačních směrnic	23
3.1 Specifikace vnitroorganizačních směrnic	23
3.2 Zákonný rámec pro tvorbu vnitroorganizačních směrnic příspěvkové organizace	24
3.3 Forma vnitroorganizačních směrnic	25
3.4 Náležitosti vnitroorganizačních směrnic	26
3.5 Rozdělení vnitroorganizačních směrnic	27
3.6 Charakteristika vybraných vnitroorganizačních směrnic	29
3.6.1 Účtový rozvrh	29
3.6.2 Oběh účetních dokladů	31

3.6.3	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	33
3.6.4	Odpisový plán	33
3.6.5	Inventarizace majetku a závazků	34
3.6.6	Časové rozlišení nákladů a výnosů	35
3.6.7	Harmonogram účetní závěrky	36
3.6.8	Účtování zásob	36
3.6.9	Kurzové rozdíly	37
3.6.10	Rezervy	37
4.	Systém a analýza vnitroorganizačních směrnic ve vybrané střední škole	39
4.1	Historie a současnost vybrané střední školy	39
4.2	Systém vnitroorganizačních směrnic ve Střední škole, Havířov – Šumbark, Sýkorova 1/613, příspěvkové organizaci	40
4.3	Analýza vnitroorganizační směrnice zaměřené na účetnictví příspěvkové organizace	42
4.3.1	Směrnice o hospodaření a vedení účetnictví.....	42
4.3.2	Charakteristika jednotlivých částí směrnice	44
4.3.3	Zhodnocení a doporučení.....	56
5.	Závěr	59
	Seznam použité literatury	60
	Seznam zkratk	63
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. Úvod

Některé služby by měly být volně přístupné všem lidem, bez ohledu na jejich příjmy či majetek. Takové služby označujeme jako veřejné, v České republice je zabezpečuje stát nebo kraje a obce. Ty pak mohou pro výkon těchto služeb zřizovat příspěvkové organizace. Pro příspěvkové organizace je příznačné, že pracují na neziskové bázi a plní úkoly ve veřejném zájmu, pro blaho občanů. Setkáváme se s nimi každý den, jejich činnosti se týkají kultury, sociální péče, vzdělávání a dalších oblastí, kterými se zabývají i další organizace ve veřejném sektoru.

Směrnice jakožto vnitřní předpisy, které napomáhají udržovat jednotný systém v určitých činnostech a procesech, by měly být vytvářeny a užívány ve všech podnicích a organizacích, jejich tvorbu by však neměli zanedbávat ani individuální podnikatelé. Hlavním důvodem pro tvorbu směrnic je především povinnost dodržovat zákonný rámec stanovený legislativními předpisy, a také vůle účetní jednotky zlepšit své vnitřní řízení a dosáhnout svých cílů.

Cílem bakalářské práce je vytyčit vlastnosti vnitroorganizačních směrnic spolu s jejich významem a specifiky jejich tvorby. Dále je úkolem bakalářské práce využít tyto teoretické poznatky a aplikovat je při analýze systému vnitroorganizačních směrnic vybrané střední školy. Pro tento účel byla vybrána Střední škola, Havířov – Šumbark, Sýkorova 1/613, příspěvková organizace.

Práce je rozdělena do pěti částí, které skýtají úvod, dvě teoretické kapitoly, jednu kapitolu praktickou a v poslední řadě závěr.

Ve druhé kapitole je nejprve věnována pozornost neziskovým organizacím, protože mezi ně se právě příspěvkové organizace řadí. Následně je text zaměřen na rozdělení příspěvkových organizací v České republice a jejich základní charakteristiku a právní úpravu. Jelikož je zřizovatelem vybrané střední školy Moravskoslezský kraj, je dále blíže popsán vznik a zánik, hospodaření a účetnictví příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky.

Tématem třetí kapitoly je význam a tvorba vnitroorganizačních směrnic. Je zde vymezen smysl směrnic a jejich důležitost pro účetní jednotky, dále jsou v textu zmíněny základní zákonné předpisy, na které je třeba brát zřetel při sestavování směrnic. Tvorba směrnic je charakterizována stanovením formy a základních náležitostí, které by měly směrnice

obsahovat. Poté je přiblíženo obecné rozdělení směrnic a podrobněji jsou rozebrány vybrané vnitroorganizační směrnice.

Obsah třetí kapitoly se zaměřuje na systém a analýzu vnitroorganizačních směrnic v již zmíněné příspěvkové organizaci. Kapitola zahrnuje bližší seznámení s vybranou střední školou a následný rozbor a analýzu směrnic.

Ke zpracování teoretických částí bylo využíváno odborných textů z literatury soustřeďující se na danou problematiku a také právních předpisů vztahujících se k daným oblastem. Podkladem pro zpracování praktické části pak byly vnitroorganizační směrnice Střední školy, Havířov – Šumbark, Sýkorova 1/613, příspěvkové organizace a další informace poskytnuté touto účetní jednotkou.

V bakalářské práci jsou uplatněny metody popisu, analýzy a komparace.

2. Charakteristika příspěvkových organizací

2.1 Neziskové organizace

Příspěvkové organizace spadají mezi organizace neziskové. Pojem nezisková organizace se obecně vžil pro označování subjektů neziskového sektoru, jeho přesná definice se však v žádném právním předpise nevyskytuje. Jak z tohoto označení vyplývá, neziskové organizace mají nevýdělečný charakter. Nejsou zakládány za účelem dosahování zisku, ale proto, aby plnily své poslání a účel, pro který byly zřízeny. I přesto však výsledek hospodaření těchto organizací může být kladný.¹ Je tedy možné konstatovat, že tyto subjekty nemusejí být, i přes své pojmenování, nutně neziskové, ale finanční zisk jimi generovaný pro ně nepředstavuje nejdůležitější motiv jejich existence. Neziskovost těchto organizací je založena na předpokladu, že jakýkoli zisk nerozděluje organizace mezi své vlastníky nebo zakladatele, ale musí ho využít pro financování svých činností a další možný rozvoj.

„Existence neziskových organizací je jednou z podmínek pro zdravé naplnění principů demokracie a jejich předmětem činnosti jsou aktivity zejména v oblastech, které jsou pro fungování společnosti důležité a přitom nejsou pokrývány podnikatelskými subjekty,“ (Otrusínová, Kubíčková, 2011, s. 1). Obecně je cílem neziskového sektoru přinášení užitku občanům, většinou prostřednictvím veřejných služeb, a to v oblastech vzdělávání, kultury, zdravotnictví, sociálních služeb a životního prostředí.²

Neziskové organizace zahrnují jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, a organizace veřejného sektoru, mezi které patří organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace. Mezi neziskové organizace se neřadí obchodní společnosti ani družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání. Fyzická osoba se neziskovou organizací stát nemůže, neboť podle zákona je považována za podnikatelský subjekt. Kromě organizačních složek státu jsou neziskové organizace právnickými osobami, mají svého zřizovatele a je jim přiděleno identifikační číslo. Jejich zakládání, registrace, vznik a zánik jsou spolu s dalšími aspekty upraveny různými právními předpisy. Český statistický úřad vede evidenci nevýdělečných organizací v registru ekonomických subjektů.³

¹ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 264 s. ISBN 978-80-7263-825-3.

² OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek – po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck, 2011. 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

³ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 264 s. ISBN 978-80-7263-825-3.

Neziskové organizace představují široké spektrum institucí s rozsáhlou sférou aktivit a zájmů, které se odlišují jak předmětem své činnosti, tak způsobem hospodaření. Základní charakteristické rysy, které mají tyto organizace společné, jsou:

- právnické osoby (kromě organizačních složek státu),
- založeny za jiným účelem než k podnikání a vytváření zisku,
- uspokojují potřeby občanů a komunit,
- možnost jejich financování z veřejných rozpočtů.⁴

2.2 Příspěvkové organizace

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, řadí příspěvkové organizace mezi korporace, jsou právnickou osobou, účetní jednotkou. Pro účely daní z příjmů jsou bez ohledu na zřizovatele veřejně prospěšným poplatníkem, a to i bez nutnosti udělení statusu veřejné prospěšnosti.⁵ Působí v oblastech školství, kultury, zdravotnictví, sociální péče, obrany a bezpečnosti. Pro příspěvkové organizace je příznačné, že své služby poskytují bezplatně, nebo za nižší ceny než jsou jejich skutečné náklady. Z tohoto důvodu tyto organizace nemohou fungovat na principu samofinancování.

Zřizované příspěvkové organizace jsou tedy zpravidla neziskové, zřizovatel je zakládá pro vykonávání činností ve své působnosti. Rozsah, struktura a složitost těchto organizací si vyžadují samostatnou právní subjektivitu.⁶

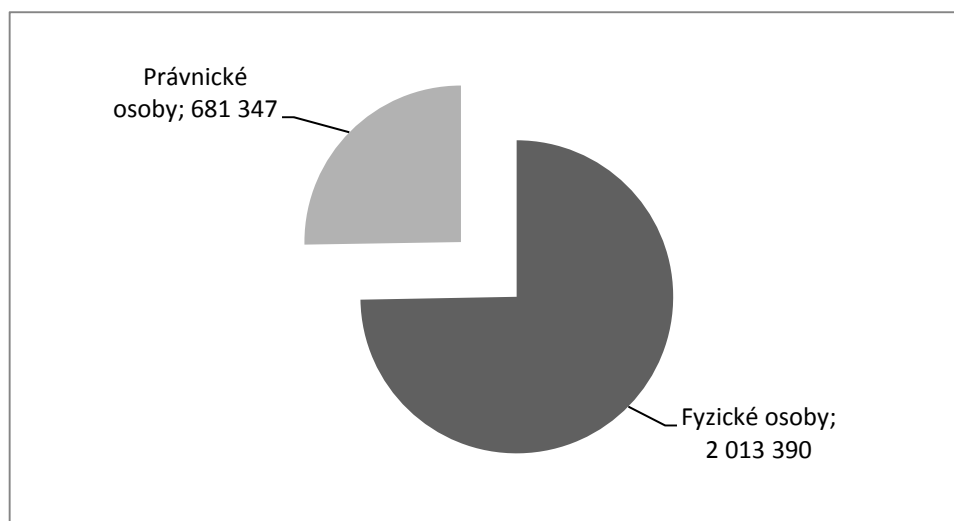
V následujícím grafu jsou zobrazeny registrované fyzické a právnické osoby jakožto ekonomické subjekty v České republice, podle stavu k 31. 12. 2013. Mezi znázorněné právnické osoby zde spadají také příspěvkové organizace.

⁴ OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek – po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck, 2011. 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

⁵ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 264 s. ISBN 978-80-7263-825-3.

⁶ OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek – po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck, 2011. 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

Graf 2.2 – Registrované fyzické a právnické osoby v ČR



Zdroj: vlastní zpracování, Český statistický úřad⁷

V roce 2013 (k 31. 12.) bylo v České republice podle ČSÚ 16 622 registrovaných příspěvkových organizací, z tohoto množství bylo 10 589 příspěvkových organizací ekonomicky aktivních. V následující tabulce je znázorněn vývoj počtu příspěvkových organizací v letech 2007 – 2013.

Tab. 2.1 – Příspěvkové organizace ČR v letech 2007 - 2013

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Příspěvkové organizace	11 090	10 930	10 867	10 819	10 749	10 661	10 662
Z toho aktivní	9 255	10 425	10 801	10 764	10 693	10 619	10 589

Zdroj: vlastní zpracování, Český statistický úřad⁸

Mezi příspěvkové organizace se od roku 2003 řadí také předškolní a školská zařízení a školy. Tyto příspěvkové organizace se ve věcech vzdělávání řídí zákonem č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Obecně je možno příspěvkové organizace rozdělit do dvou skupin, rozlišujeme příspěvkové organizace zřízené organizačními složkami státu a příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky. Rozdíly mezi těmito skupinami jsou zakotveny

⁷ Český statistický úřad – Veřejná databáze: Ekonomické subjekty podle právní formy [online]. Dostupné z: <http://vdb.czso.cz/vdbvo/tabparam.jsp?voa=tabulka&cislotab=ORG9020UC&vo=tabulka>

⁸ Český statistický úřad – Veřejná databáze: Ekonomické subjekty podle právní formy [online]. Dostupné z: <http://vdb.czso.cz/vdbvo/tabparam.jsp?voa=tabulka&cislotab=ORG9020UC&vo=tabulka>

v úpravě obou skupin organizací jinými právními předpisy, v rozlišení zřizovatele a také v hospodaření s majetkem.

2.2.1 Příspěvkové organizace zřízené organizačními složkami státu

Příspěvkové organizace zřízené organizačními složkami státu se řídí zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje zřizovatelské a zakladatelské funkce. Organizace hospodaří podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Organizační složky státu nejsou právními osobami, jsou však samostatnými účetními jednotkami. Mezi organizační složky státu se řadí například ministerstva a jiné správní úřady státu, soudy, Úřad vlády ČR a další zařízení, o nichž to určí zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů. Tyto složky jednají za stát a mohou zřizovat své organizační složky.

Státní příspěvková organizace může vzniknout pouze vydáním zvláštního právního předpisu, a to platí také pro změny organizace jako je rozdělení, sloučení, splynutí a jiné. Lze tedy konstatovat, že každá nově zřízená příspěvková organizace, která hospodaří se státním majetkem, je upravena zvláštním zákonem. Takto zřizované organizace jsou právními osobami. Na rozdíl od příspěvkových organizací územních samosprávných celků tyto účetní jednotky nemají povinnost zápisu do obchodního rejstříku.

Státní příspěvkové organizace jsou většinou zřizovány ministerstvy, jejich základním dokumentem je zřizovací listina, kterou vydává zřizovatel. Příspěvková organizace vykonává hlavní činnost, která je stanovena ve zřizovací listině, nebo kterou definuje zvláštní zákon, a není zakázáno, aby tato činnost byla vykonávána za úplatu. Organizace smí vykonávat také jinou činnost, která se sleduje odděleně od činnosti hlavní a musí být uvedena ve zřizovací listině.⁹

Příspěvková organizace hospodaří podle § 53 zákona č. 218/2000 Sb., s peněžními prostředky získanými ze své činnosti, s prostředky, které obdrží ze státního rozpočtu v rámci finančních vztahů určených zřizovatelem. Dále nakládá s prostředky z vytvářených fondů, s peněžními dary od fyzických a právnických osob a také s prostředky plynoucími ze zahraničí. Hospodaří také s peněžními prostředky poskytnutými z rozpočtů územních

⁹ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 264 s. ISBN 978-80-7263-825-3.

samosprávných celků a státních fondů, spadají zde i prostředky z rozpočtu Evropské unie a z Národního fondu.

Veškeré příjmy získává příspěvková organizace pro stát, a proto se musí ke krytí svých potřeb a k nakládání s finančními zdroji stavět co nejhospodárněji. Musí se také snažit, aby nedošlo ke zhoršenému výsledku hospodaření. V situaci, kdy by mělo dojít k překročení rozpočtovaných nákladů a výnosů jejich skutečnou výší, tedy hrozí zhoršený výsledek hospodaření, musí příspěvková organizace podniknout příslušné kroky k zajištění vyrovnaní hospodářského výsledku. Hospodaření příspěvkové organizace se řídí jejím rozpočtem, do kterého se zahrnuje příspěvek ze státního rozpočtu, případně se stanovuje odvod do státního rozpočtu. Rozpočet organizace je sestavován jako vyrovnaný, zahrnuje pouze náklady a výnosy související s předmětem hlavní činnosti. Příspěvková organizace povinně rozpočtuje i použití prostředků z fondů. Své peněžní prostředky může organizace použít pouze k financování činností odpovídajícím účelu, na který jsou tyto prostředky určeny.¹⁰

Příspěvkové organizace zřízené organizačními složkami státu hospodaří se státním majetkem, který využívají k plnění svých činností. Majetek získaný nebo vytvořený vlastní činností získávají tyto organizace pro stát. Lze tedy konstatovat, že státní příspěvkové organizace nenabývají majetek do svého výlučného vlastnictví, přestože k majetku přistupují jako vlastníci. Tyto jednotky majetek účetně evidují a také účetně odpisují, dle § 28 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jednotky mohou uplatňovat také odpisy daňové.¹¹

Zrušení a zánik státních příspěvkových organizací upravují zvláštní právní předpisy. Pokud tyto nestanoví jinak, zřizovatel může rozhodnout o zrušení organizace. Ta zaniká dnem určeným organizační složkou. S majetkem příspěvkové organizace pak hospodaří organizační složka, která o zrušení rozhodla. Závazky spolu s povinnostmi z pracovněprávních vztahů přecházejí na stát.¹²

Příspěvkovými organizacemi zřízenými organizační složkou státu jsou například:

- Česká akademie zemědělských věd – zřízena Ministerstvem zemědělství ČR,
- Centrum služeb pro silniční dopravu – zřízeno Ministerstvem dopravy ČR,

¹⁰ Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů

¹¹ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 264 s. ISBN 978-80-7263-825-3.

¹² Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů

- Český hydrometeorologický ústav – zřízen Ministerstvem životního prostředí ČR,
- Národní divadlo – zřízeno Ministerstvem kultury ČR.

2.2.2 Příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky

Příspěvkové organizace územních samosprávných celků jsou upraveny zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon je znám také pod názvem „malá rozpočtová pravidla“. Územní samosprávné celky jsou veřejnoprávními korporacemi, které vlastní majetek a hospodaří dle vlastního rozpočtu. Územními samosprávnými celky jsou obce a kraje, které jsou oprávněny dle tohoto zákona ve své působnosti zřizovat vlastní organizační složky jako svá zařízení bez právní subjektivity, příspěvkové organizace, obchodní společnosti (a.s., s.r.o.), ústavy, školské právnické osoby a veřejné výzkumné instituce. Zřizují je především pro plnění svých úkolů, hospodaření se svým majetkem a zajištění veřejně prospěšných činností.¹³

Příspěvková organizace je tedy samostatnou právnickou osobou a účetní jednotkou. Její zřizovatel musí podat návrh na zápis organizace do obchodního rejstříku. Příspěvková organizace je vůči územnímu samosprávnému celku v rozpočtovém vztahu.¹⁴

Zřizovatelem vybrané příspěvkové organizace - střední školy je kraj, proto bude v následujícím výkladu obsah textu zaměřen na skupinu příspěvkových organizací zřizovaných územními samosprávnými celky (dále ÚSC).

2.3 Zřízení a zrušení příspěvkové organizace

2.3.1 Zřízení příspěvkové organizace

O zřízení příspěvkové organizace rozhoduje zastupitelstvo ÚSC. To musí vydat a následně svým rozhodnutím schválit zřizovací listinu, která zahrnuje zákonem nařízenou strukturu a obsah daný zřizovatelem. Dnem, který je uvedený v rozhodnutí a ve zřizovací listině, příspěvková organizace vzniká.

ÚSC podle zákona zveřejňuje zprávu o zřízení (stejně jako informaci o sloučení nebo zrušení) příspěvkové organizace spolu se zřizovací listinou v Ústředním věstníku ČR, který je vydáván podle potřeby ministerstvem spravedlnosti v elektronické i tištěné podobě. Takto je

¹³ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴ KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2012-2013*. 6.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 376 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

nutno učinit do 15 dnů ode dne, kdy došlo k danému rozhodnutí. ÚSC je také povinen podat návrh na zápis do obchodního rejstříku příslušnému rejstříkovému soudu.

ÚSC má po zřízení vůči příspěvkové organizaci určité povinnosti, které vycházejí ze zákona o malých rozpočtových pravidlech. Tyto povinnosti zahrnují kontrolu hospodaření příspěvkové organizace a finanční kontrolu, poskytnutí příspěvku na provoz, schvalování výše rezervního fondu a schvalování odpisového plánu a rozpočtu. Lze konstatovat, že příspěvková organizace je ve své činnosti podřízena svému zřizovateli, její svobodné rozhodování je limitováno jak zákonnými předpisy, tak rozhodnutími zřizovatele.

2.3.2 Zřizovací listina příspěvkové organizace

Zřizovací listina je základním písemným dokumentem, kterým se zakládá příspěvková organizace, a který potvrzuje právoplatnost jejího vzniku a existence, a také zmocnění k vykonávání činnosti, podle rozhodnutí zřizovatele. Vymezuje nejen předmět činnosti, ale také majetková práva a další náležitosti, které jsou popsány níže. V návaznosti na § 27 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů zřizovací listina obsahuje:

- **Název zřizovatele** – je-li zřizovatelem obec, uvede se zde i zařazení do okresu. Pro zvýšení přehlednosti a možnost jednoduššího dohledávání informací úvodní ustanovení může také zahrnovat číslo usnesení a datum konání zasedání zastupitelstva, kterým bylo rozhodnuto o zřízení příspěvkové organizace.
- **Název, sídlo a identifikační číslo** – název by měl být jedinečný, bez možnosti záměny s podobným názvem jiné příspěvkové organizace. K vlastnímu názvu organizace se přidává také označení „příspěvková organizace“, díky kterému je právnická osoba jasně definována.
- **Vymezení hlavního účelu a předmětu činnosti** – určení hlavního smyslu zřízené osoby, hlavní účel musí odpovídat sféře samostatné působnosti obce. Uvede se zde také právní předpis, pokud je jím účel nebo činnost příspěvkové organizace upravena. Předmět činnosti pak podrobněji formuluje aktivity příspěvkové organizace v návaznosti na zákon, který upravuje její účel, vymezuje také činnosti, kterými organizace daný účel naplňuje.
- **Označení statutárních orgánů a jejich vystupování jménem organizace** – jako statutární orgán je označen ředitel, či ředitelka, nebo jinak nazvaný vedoucí pracovník. Uvedená osoba je nejen statutárním orgánem, ale stává se také

zaměstnancem (pokud tomu tak nebylo doposud). Tento pracovněprávní vztah k příspěvkové organizaci se pak řídí zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů. Případným odvoláním z funkce ředitele pracovní poměr nekončí, osoba zůstává i nadále zaměstnancem příspěvkové organizace, rozvázání pracovního poměru probíhá podle zákoníku práce. V této části zřizovací listiny bývá také uvedeno, jaký orgán ÚSC fyzickou osobu do funkce jmenuje. Jmenování by mělo být písemné, s náležitostmi obdobnými pracovní smlouvě, je také nutný souhlas jmenovaného. V rámci výkonu činnosti statutárního orgánu nese takto pověřená osoba především velkou odpovědnost. Ředitel ručí za hospodaření příspěvkové organizace, vedení účetnictví, vydávání vnitřních předpisů, zaměstnávání a stanovení platu zaměstnanců, atd.¹⁵ Jako statutární orgán ředitel odpovídá za dodržování právních předpisů, včetně zákoníku práce a také nese důsledky za možné porušení rozpočtové kázně.¹⁶

- **Vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele** – vymezení majetku, který byl územním samosprávným celkem příspěvkové organizaci svěřen k hospodaření. Příspěvková organizace není vlastníkem svěřeného majetku, nemá ani práva s ním jako vlastník nakládat. Má však povinnost o tomto majetku účtovat a odpisovat ho. Veškeré nakládání s majetkem je závislé na souhlasu zřizovatele. Jelikož v průběhu používání svěřeného majetku dochází k jeho postupnému opotřebování, které je vyjádřeno odpisy, a snižuje se tak jeho účetní hodnota, je doporučováno ve zřizovací listině uvádět vedle výčtu svěřeného majetku také jeho stavy aktualizované podle prováděných inventarizací. V této části zřizovací listiny bude také uvedeno rozhodnutí zřizovatele v případě, že poskytne příspěvkové organizaci možnost užívání nebytových prostor, které zřizovatel vlastní.
- **Majetková práva** – v této části zřizovatel vymezuje majetková práva příspěvkové organizace ke svěřenému majetku, aby jej organizace mohla efektivně a účelně využívat pro svou činnost s ohledem na péči a ochranu tohoto majetku. Příspěvková organizace je oprávněna majetek hospodárně využívat pro svůj hlavní účel a pro doplňkovou činnost, musí ho však také řádně udržovat a provádět potřebné opravy. Majetek musí být průkazně evidován a následně

¹⁵ KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2012-2013*. 6.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 376 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

¹⁶ OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek – po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck, 2011. 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

chráněn před možným zcizením, ztrátou či znehodnocením. Příspěvková organizace smí majetek v souladu s předpisy účetně odpisovat. Nepotřebný movitý majetek musí být nabídnut zřizovateli k dalšímu využití před jakýmkoli naložením s ním. Majetek, který příspěvková organizace pořídí či nabyde v průběhu své existence, se stává majetkem zřizovatele, organizace s tímto majetkem pouze hospodaří.¹⁷ Do svého vlastnictví může příspěvková organizace nabýt majetek, který potřebuje k výkonu své činnosti, pro kterou byla zřízena, pokud je získán bezúplatným převodem od zřizovatele, darem (pokud zřizovatel předem vydal souhlas), děděním (bez předchozího souhlasu zřizovatele je dědictví odmítnuto), nebo jiným způsobem na základě rozhodnutí zřizovatele.¹⁸

- **Okruhy doplňkové činnosti** – formulace okruhů činností, které navazují na hlavní účel, a které zřizovatel příspěvkové organizace povolí vykonávat pro lepší využití hospodářských možností a potenciálu zaměstnanců. Tyto činnosti nesmí v žádném případě narušovat plnění hlavního účelu, sledují se odděleně.
- **Vymezení doby** – na kterou byla příspěvková organizace zřízena.¹⁹

2.3.3 Zrušení příspěvkové organizace

Ke zrušení příspěvkové organizace může dojít dvěma způsoby, a to podle doby, na kterou je organizace zřízena. V případě, že je příspěvková organizace zřízena na dobu určitou, zrušuje se datem, které je stanoveno ve zřizovací listině. Pokud zastupitelstvo ÚSC rozhodne o zrušení příspěvkové organizace zřízené na dobu neurčitou, vydá po projednání usnesení o ukončení existence příspěvkové organizace.

Zániku příspěvkové organizace by v předstihu několika měsíců měly předcházet kroky a postupy nezbytné pro zrušení právnické osoby. Těmito postupy jsou například inventarizace majetku a závazků, ukončení účetnictví, a oznámení o zániku právnické osoby.

Práva a závazky přebírá ke dni zániku příspěvkové organizace její zřizovatel, který také rozhoduje o následném umístění a užití svého majetku, se kterým v příspěvkové organizaci

¹⁷ KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2012-2013*. 6.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 376 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

¹⁸ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁹ KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2012-2013*. 6.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 376 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

bylo hospodařeno.²⁰ K možnému sloučení či splynutí může dojít pouze v případě, že příspěvkové organizace mají stejného zřizovatele.

2.4 Hospodaření příspěvkové organizace

Jak již bylo zmíněno, příspěvková organizace je v rozpočtovém vztahu vůči svému zřizovateli. To spolu s vlivem zřizovatele na ekonomické rozhodování působí na její finanční hospodaření. Příspěvková organizace má prostřednictvím rozpočtu svého zřizovatele vztah také ke státnímu rozpočtu, rozpočtu Regionální rady regionu soudržnosti, k Národnímu fondu a k rozpočtu kraje, a to nestanoví-li zvláštní zákon jinak. Ze závažných důvodů může být rozpočtový vztah příspěvkové organizace a zřizovatele v průběhu roku změněn v neprospěch organizace, tento zásah by ale měl být proveden pouze z objektivních příčin.²¹

2.4.1 Finanční hospodaření

V příspěvkové organizaci je hospodařeno s peněžními prostředky získanými jak vlastními činnostmi (hlavními a doplňkovými), tak s prostředky obdrženými z rozpočtu zřizovatele. Příspěvková organizace vytváří dle zákona peněžní fondy, s jejichž prostředky také dále hospodaří. Dále nakládá s peněžitými dary od fyzických a právnických osob, včetně peněžních prostředků, které jsou poskytnuty ze zahraničí a z Národního fondu.

Příspěvková organizace hospodaří také s dotacemi na úhradu provozních výdajů z rozpočtu Evropské unie, včetně podílu státního rozpočtu na financování těchto výdajů, a s dotací na úhradu provozních výdajů podle mezinárodních smluv, na základě kterých jsou České republice svěřeny peněžní prostředky z finančního mechanismu Evropského hospodářského prostoru, z finančního mechanismu Norska a programu švýcarsko-české spolupráce. Pokud nedojde ke spotřebě těchto prostředků do konce kalendářního roku, jsou převedeny do rezervního fondu příspěvkové organizace, kde se sledují odděleně od ostatních prostředků, a použijí se v následujících letech na stanovený účel. Pokud prostředky nejsou takto využity, podléhají finančnímu vypořádání se státním rozpočtem za rok, ve kterém byl splněn účel, na který byla dotace poskytnuta.

Zřizovatel má povinnost poskytovat příspěvkové organizaci příspěvek na provoz, v závislosti na jejích výkonech či možných potřebách. V případě nutnosti může zřizovatel poskytnout příspěvkové organizaci návratné finanční prostředky k dočasnému krytí jejích

²⁰ KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2012-2013*. 6.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 376 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

²¹ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

potřeb, pokud je vrácení této výpomoci zajištěno rozpočtovými výnosy běžného roku, nejpozději však do 31. března roku následujícího.

Zisk příspěvkové organizace plynoucí z výkonu její doplňkové činnosti může účetní jednotka využít pro svou hlavní činnost nebo také pro jiné účely v případě udělení souhlasu zřizovatelem. Ten však může účetní jednotce nařídit odvod do svého rozpočtu a to v několika případech. Jedná se především o situace, kdy plánované výnosy příspěvkové organizace převyšují plánované náklady, a to jako závazný ukazatel rozpočtu, nebo její investiční zdroje jsou vyšší než jejich potřeba užití dle rozhodnutí zřizovatele anebo v situacích, kdy příspěvková organizace porušila rozpočtovou kázeň.

Rozpočtovou kázeň příspěvková organizace porušuje, pokud finanční prostředky získané z rozpočtu zřizovatele využívá k jiným než stanoveným účelům, a dále pokud do svých peněžních fondů převede více prostředků, než nařizuje zákon či povoluje zřizovatel. Porušením rozpočtové kázně se rozumí také použití prostředků peněžních fondů k účelům, které nestanovuje zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů či jiný právní předpis, použití provozních prostředků místo prostředků peněžních fondů na účely, které měly být financovány z fondů, nebo překročení daného objemu prostředků na platy, pokud překročení do konce roku organizace nekryla z fondu odměn. Porušení rozpočtové kázně řeší zřizovatel již uvedeným nařízením odvodu do svého rozpočtu. Tento odvod je stanoven ve výši neoprávněně použitých prostředků, musí být uložen příspěvkové organizaci nejpozději do 1 roku, kdy zřizovatel porušení kázně odhalil, nejdéle však do 3 let ode dne kdy organizace rozpočtovou kázeň porušila. Zřizovatel má možnost příspěvkové organizaci odvod prominout či snížit, a to po obdržení písemné žádosti, která byla podána do 1 roku od uložení odvodu.²²

Příspěvková organizace hospodaří s majetkem, který jí byl svěřen zřizovatelem k hospodaření nebo do správy, dále může využívat majetek pronajatý či vypůjčený na základě samostatných smluv a také hospodaří s majetkem vlastním.²³

2.4.2 Fondy příspěvkové organizace

Příspěvková organizace tedy dle zákona vytváří následující čtyři peněžní fondy, jejichž zůstatky jsou po skončení roku převáděny do roku následujícího.

²² Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

²³ OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek – po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck, 2011. 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

Rezervní fond je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření, který vzniká, pokud skutečné výnosy účetní jednotky spolu s přijatým provozním příspěvkem převyšují skutečné náklady. Po skončení roku výši zlepšeného výsledku hospodaření sníženého o případné odvody do fondu odměn schvaluje zřizovatel, který také rozhoduje o jeho rozdělení a následném převedení do fondů. Fond mohou tvořit také peněžní dary a prostředky získané z doplňkové činnosti. Kromě prostředků dotací dle § 28 odst. 3 MRP, může být rezervní fond využit pro další rozvoj činnosti příspěvkové organizace, jeho prostřednictvím může být překlenut prozatímní časový nesoulad mezi výnosy a náklady. Slouží k úhradě sankcí uložených za porušení rozpočtové kázně, hradí se z něj ztráta z minulých let. Se souhlasem zřizovatele může být část rezervního fondu dle § 28 odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů použita pro zvýšení investičního fondu.

K financování svých investičních potřeb si příspěvková organizace vytváří **investiční fond**, jehož zdrojem jsou peněžní prostředky získané jako investiční dotace z rozpočtu zřizovatele a investiční příspěvky ze státních fondů nebo také dary a příspěvky od různých subjektů určené k investičním účelům. Investiční fond je také tvořen z výše odpisů dlouhodobého majetku hmotného i nehmotného dle zřizovatelem schváleného odpisového plánu, spadají sem také příjmy z prodeje svěřeného dlouhodobého majetku, pokud prodej zřizovatel schválí. Do investičního fondu mohou být také převedeny prostředky z rezervního fondu. Prostředky tohoto fondu se používají pro úhradu investičních výdajů, úvěrů a půjček. Mohou spolu s dalšími zdroji financovat údržbu a opravy používaného majetku, v tomto případě jsou prostředky převedeny do výnosů příspěvkové organizace. Z fondu může být hrazen také odvod do rozpočtu zřizovatele, pokud byl uložen.

Fond odměn slouží k financování odměn zaměstnancům. V případě překročení prostředků na platy má tato úhrada přednost. Fond je tvořen prostředky ve výši 80 % zlepšeného výsledku hospodaření, nejvýše však do 80 % stanoveného nebo přípustného objemu prostředků na platy.

Fond kulturních a sociálních potřeb je, jak vyplývá z jeho názvu, vytvářen především za účelem financování kulturních, sociálních a souvisejících činností, je určen zaměstnancům příspěvkové organizace a jejich rodinným příslušníkům, žákům středních odborných učilišť a učilišť, důchodcům, kteří před odchodem do starobního důchodu nebo invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně byli zaměstnanci organizace, interním vědeckým aspirantům, případně jiným fyzickým a právnickým osobám. Dle § 33 odst. 1 MRP je fond kulturních a sociálních potřeb tvořen základním přidělem na vrub nákladů příspěvkové organizace

z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, popřípadě na mzdy a náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost, na odměny a ostatní plnění za vykonávanou práci. Fond se z jeho roční plánované výše, v návaznosti na jeho schválený rozpočet, plní zálohově. Skutečná výše základního přidělu se promítne v účetní závěrce. Další úpravy týkající se fondu kulturních a sociálních potřeb jsou obsaženy v samostatné vyhlášce Ministerstva financí č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb.²⁴

2.4.3 Další okruhy hospodaření příspěvkové organizace

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů upravuje další oblasti týkající se hospodaření příspěvkové organizace. Dle jeho znění příspěvková organizace smí po písemném souhlasu zřizovatele uzavírat smlouvy o půjčce a úvěru, pořizovat věci nákupem na splátky nebo smlouvou o nájmu s právem koupě, přijímat akcie a jiné cenné papíry jako protihodnotu pohledávek. Zákon však vymezuje i činnosti, které jsou příspěvkové organizaci zapovězeny, a to: ručení za závazky třetích osob a jejich zajišťování, poskytování darů (kromě darů z fondu kulturních a sociálních potřeb), nákup akcií a cenných papírů, vystavování a akceptování směnky, vystupování jako směnečný ručitel, zřizování a zakládání právnických osob a majetková účast v právnické osobě zřízené nebo založené za účelem podnikání.²⁵ Příspěvková organizace zřízená obcí může rozhodovat o nájemních smlouvách a o smlouvách o výpůjčce, které se týkají svěřeného majetku, pokud se tak zřizovatel rozhodne a uvede ve zřizovací listině. Příspěvková organizace zřízená krajem však tuto pravomoc nemá.²⁶

2.5 Účetnictví příspěvkové organizace

Finanční a především účetní výkazy, které jsou sestavovány z údajů zachycených v účetnictví, jsou velmi důležitým zdrojem informací o hospodaření účetní jednotky, a představují základ pro finanční řízení a kontrolu.

Příspěvkové organizace stejně jako ostatní účetní jednotky musí dodržovat obecné účetní zásady a pravidla vyplývající ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, kterými jsou:

²⁴ KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2012-2013*. 6.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 376 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

²⁵ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

²⁶ KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2012-2013*. 6.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 376 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

- věrné a poctivé zobrazení účetních informací – povinnost vést účetnictví tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Zobrazení je věrné, pokud náplň položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je zobrazen v souladu s účetními metodami. Pokud způsob použití účetních metod vede k dosažení věrnosti, je zobrazení poctivé,
- zásada účetní jednotky – účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví za účetní jednotku jako celek, jednotky jsou právníckými osobami (kromě organizačních složek státu),
- neomezené trvání účetní jednotky – použití účetních metod za předpokladu, že činnost účetní jednotky bude pokračovat i nadále v dohledné budoucnosti,
- stálost používaných účetních metod – jednotky nesmí měnit uspořádání, označování, obsahové vymezení ani způsoby oceňování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty,
- zásada oceňování – účetní jednotka je povinna majetek a závazky oceňovat dle zákona o účetnictví,
- konzistentnost účetních období – účetní metody musí zůstat stejné nejen během účetního období, ale také mezi obdobími, aby byla dodržena srovnatelnost a kontinuita. Dopad možné změny metody musí být náležitě vyčíslen a zaznamenán,
- vymezení okamžiku realizace – stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu,
- zásada opatrnosti – jednotka by měla oceňovat majetek s ohledem na možná rizika, zásada se uplatňuje podle dané metody oceňování a také prostřednictvím tvorby opravných položek, rezerv a odpisů,
- zákaz kompenzace – zákaz vzájemného vyrovnání položek aktiv a pasiv či nákladů a výnosů a účtování pouze o jejich rozdílu,
- věcná (materiální) zásada – výkazy by měly obsahovat informace, které jsou pro uživatele významné,
- přednost obsahu před formou – obsah účetních informací je důležitější než jejich forma,
- akruální princip – zásada nezávislosti účetních období, náklady a výnosy musí být zaznamenány do účetního období, se kterým věcně a časově souvisí, pro jeho dodržení jsou využívány účty časového rozlišení, rezerv a dohadné položky,

- bilanční kontinuita – dodržení podvojného zápisu účetních případů, kdy se aktiva rovnají pasivům.²⁷

V oblasti účetnictví se příspěvkové organizace řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. V § 1 odst. 3 tohoto zákona je stanoveno, že příspěvkové organizace jsou stejně jako organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti a zdravotní pojišťovny vybranými účetními jednotkami.²⁸

Vybrané účetní jednotky se při sestavování účetní závěrky řídí vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro některé vybrané účetní jednotky. Tato vyhláška upravuje používání účetních metod, sestavování účetní závěrky, a to uspořádání, označování a obsahové vymezení rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy k účetní závěrce. V příloze vyhlášky je vedle vzorů pro účetní výkazy obsažena také směrná účtová osnova, která je spolu s dodržáním obsahové náplně účtů pro příspěvkové organizace závazná.²⁹

Vybrané účetní jednotky mají povinnost při vedení účetnictví dodržovat České účetní standardy č. 701 až č. 710, nesmí se od nich odchýlit ani za účelem zajištění věrnějšího či poctivějšího předmětu účetnictví. České účetní standardy sjednocují účetní postupy, jejich cílem je soulad při používání účetních metod stanovených účetních jednotek.³⁰ Příspěvkové organizace se řídí standardy:

- 701 – Účty a zásady účtování na účtech,
- 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih,
- 703 – Transfery,
- 704 – Fondy účetní jednotky,
- 705 – Rezervy,
- 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek,
- 707 – Zásoby,

²⁷ KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2012-2013*. 6.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 376 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

²⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²⁹ OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek – po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck, 2011. 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

³⁰ KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2012-2013*. 6.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 376 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

- 708 – Odpisování dlouhodobého majetku,
- 709 – Vlastní zdroje,
- 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.³¹

Účetnictví může být vedeno v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Příspěvkové organizace mají možnost vést účetnictví v rozsahu zjednodušeném, pokud tak rozhodne jejich zřizovatel. Zjednodušený rozsah účetnictví je pro ně upraven v § 13a zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a v § 9 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu s sebou přináší určité změny a omezení oproti vedení účetnictví v plném rozsahu, a to například:

- účtový rozvrh, který sestavují, může obsahovat pouze účtové skupiny, pokud zvláštní právní předpis nevyžaduje podrobnější členění,
- účtování v deníku a v hlavní knize může být spojeno,
- účtování v knihách analytických a podrozvahových účtů není povinné,
- tvoří opravné položky a rezervy podle zvláštních právních předpisů,
- nepoužijí ustanovení týkající se oceňovacích rozdílů,
- nepoužijí ustanovení o přeceňování majetku a závazků na reálnou hodnotu,
- pokud je zřizovatelem organizace ÚSC, nesestavuje se přehled o peněžních tocích ani přehled o změnách vlastního kapitálu.³²

Účetní jednotky musí vést účetnictví ode dne svého vzniku do dne svého zániku. Účetní období je nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců. Rozlišujeme účetní období, které se shoduje s kalendářním rokem, začíná tedy 1. 1. a končí 31. 12., a období, které je rokem hospodářským. Toto období začíná prvním dnem jiného měsíce než leden a končí posledním dnem v měsíci jiném než prosinec. Účetní jednotky mohou dle § 3 odst. 5 zákona o účetnictví uplatňovat jako účetní období hospodářský rok po oznámení místně příslušnému správci daně z příjmů, jsou však v tomto případě povinny sestavovat mezitímní účetní závěrku k 31. 12. kalendářního roku.³³

³¹ Přehled Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky [online]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platne-ceske-ucetni-standardy/2013/cus-pro-rok-2013-13453-13453>

³² OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek – po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck, 2011. 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

³³ KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2012-2013*. 6.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 376 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

3. Význam a tvorba vnitroorganizačních směrnic

3.1 Specifikace vnitroorganizačních směrnic

Vnitroorganizační směrnice jsou vnitřní předpisy, kterými se konkretizují určité postupy a stanovují normy a pravidla pro činnosti probíhající v účetní jednotce. Jsou také prostředkem pro určení odpovědnosti a pravomoci. Představují velmi důležitý nástroj řízení, který by neměl být organizačním vedením opomíjen. V praxi je možno se setkat s mnoha pojmenováními těchto vnitřních předpisů, obecně se směrnice označují jako interní či vnitřní, v podniku jako vnitropodnikové, v organizacích pak jako vnitroorganizační.

Povinnost vytvoření vnitřních směrnic pro příspěvkové organizace vyplývá přímo nebo nepřímo z právních předpisů. Jedná se především o zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu a České účetní standardy.³⁴

Podle odstavce 1 § 8 zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Pokud tedy legislativa požaduje vydání směrnice, nemůže být účetnictví považováno za správné, v případě nevydání určeného vnitřního předpisu. Směrnice snižují riziko možného porušení zákona, protože přesně vymezují daný postup, který mají pracovníci dodržovat, a to v souladu s právními předpisy. Příspěvková organizace může vedle směrnic povinných ze zákona vytvořit podle svých potřeb také další směrnice, které napomohou ke zlepšení chodu organizace a ke zvýšení efektivity činností.

„Hlavním smyslem vnitřních směrnic je zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých vnitřních útvarech, a to ve stejném čase.“, jak tvrdí Kovalíková (2011, s. 7). V situacích, kdy se nabízí více možných řešení, tak bude postupováno právě způsobem určeným ve směrnici a ne jinak. Bude tak zajištěno správné hodnocení skutečností důležitých pro zjištění výsledků společnosti, které jsou také podkladem pro stanovení úkolů a následný proces plánování.³⁵ Lze tedy konstatovat, že směrnice stanovují pracovníkům jasné instrukce pro výkon jejich činností a povinností, a tyto instrukce jsou v souladu se zákonem.

³⁴ LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2006. 112 s. ISBN 80-247-1259-8.

³⁵ LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2006. 112 s. ISBN 80-247-1259-8.

Vnitroorganizační směrnice také zjednodušují proces kontroly, kterou vykonává vnější či vnitřní orgán. Směrnice obsahují potřebné informace týkající se kontrolovaných postupů a činností, a tak se po jejich předložení kontrola stává snadnější, protože dané informace nemusejí být složitě dohledávány.

Pravidla, která jsou vnitroorganizačními směrnici předepsána, jsou závazná pro všechny pracovníky příspěvkové organizace, jejich porušení může být považováno za porušení pracovní kázně. Příslušní pracovníci tedy musí být s aktuálním zněním vytvořených směrnic řádně seznámeni.³⁶ Směrnice by měly být aktivním prvkem každodenní činnosti v příspěvkové organizaci, podle kterého se zaměstnanci řídí a jehož pravidla dodržují.

3.2 Zákonný rámec pro tvorbu vnitroorganizačních směrnic příspěvkové organizace

Základním předpokladem pro tvorbu vnitroorganizačních směrnic je fakt, že směrnice musí být v souladu s legislativou. Při jejich vytváření se organizace řídí především těmito předpisy (ve znění pozdějších předpisů) :

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční,
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce,
- zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon,
- zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě o změně některých zákonů,
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,
- České účetní standardy č. 701 - 710,
- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky,

³⁶ KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.

- další právní předpisy týkající se dané účetní jednotky.³⁷

3.3 Forma vnitroorganizačních směrnic

Formální úprava a konkrétní obsah vnitřních směrnic nejsou žádným zákonem závazně předepsány, a tak je jejich tvorba plně v kompetenci příspěvkové organizace. Ta může při vytváření směrnic vycházet ze vzorů nabízených v mnohých publikacích zabývajících se touto tematikou nebo si sestavit směrnice podle vlastního uvážení. Lze tedy konstatovat, že směrnice stejného zaměření se mohou v různých organizacích lišit, ať už ve větší nebo menší míře. Tvorbou směrnic se ve většině případů zabývá účetní, avšak na jejich vytváření by se měli podílet i další odpovědní pracovníci, kterých se směrnicí upravovaná oblast týká.

Rozsah interních směrnic, které budou vytvářeny, se odvíjí od velikosti a struktury účetní jednotky a také od předmětu její činnosti. Obecně platí, že organizace si vytváří takové směrnice, pro které má náplň. Okruh směrnic tak může být u velkých účetních jednotek mnohem širší, než u malých jednotek, kterým postačí pouze vytvoření základních vnitřních předpisů. Směrnice mohou být vydávány jako celek, nebo samostatně.³⁸

Obsah vnitroorganizačních směrnic je důležitější než jejich forma. Líbivá vizuální stránka směrnice nemá smysl, pokud její obsahová náplň nepředstavuje logicky a přehledně ucelené informace.³⁹ Praktický význam směrnice a především její zavedení do praxe má tedy přednost před její grafickou podobou. Směrnice by neměla být pouhým přepisem zákonného ustanovení, měla by věcně a stručně vyjadřovat požadované kroky daných postupů, tak aby pro zaměstnance byly srozumitelné a jednoznačné.

Názvy směrnic si vybírá příspěvková organizace podle svého uvážení, v praxi se nejčastěji setkáváme s označením:

- metodické směrnice,
- organizační směrnice,
- vnitřní směrnice,
- pokyny,

³⁷ KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.

³⁸ KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.

³⁹ HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice – 1. díl*. Praha: BILANCE, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

- oběžníky,
- dopisy,
- rozhodnutí,
- nařízení,
- příkazy,
- pokyny generálního ředitele.

V příspěvkové organizaci se může vyskytovat více typů směrnic s různými názvy. Těmito názvy je rozlišena důležitost a povaha dokumentu a také délka jeho trvání. Například vnitřní směrnice bývá předpisem s nejvyšší vahou a delší platností, než pokyn či rozhodnutí, které jsou vydány pro jednorázové akce, u kterých se neočekává jejich opakování. Dané označení by měla organizace zachovávat i pro nově vytvořené směrnice stejného typu. Směrnice jsou číslovány, a to vzestupně, s uvedením prvního platného účetního období.⁴⁰

Je doporučováno, aby příspěvková organizace sestavila směrnici minimálně ze dvou částí. V první části organizace uvede právní předpis s příslušnou citací, ze kterého směrnice vychází. Druhá část pak obsahuje vymezení konkrétních postupů podle těchto předpisů.⁴¹

Vnitroorganizační směrnice by měly být periodicky revidovány a aktualizovány.⁴² Každoročně dochází k různým změnám v legislativě, měnit se může i organizace účetní jednotky nebo její účetní postupy. V těchto případech je nutné rozhodnout o obměně související směrnice, případně o jejím doplnění, či zvážit vydání nové směrnice.

3.4 Náležitosti vnitroorganizačních směrnic

Směrnice jako písemný dokument by měla být pro lepší přehlednost rozdělena na záhlaví, vlastní text směrnice a zápatí. Kromě individuálního znění směrnice by zde měly být obsaženy tyto náležitosti:

- název účetní jednotky – identifikační údaje o příspěvkové organizaci mohou být doplněny o její sídlo a DIČ (IČO), aby nedošlo k záměně s jiným subjektem,
- datum a místo vydání,

⁴⁰ HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice – 1. díl*. Praha: BILANCE, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

⁴¹ KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.

⁴² HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice – 1. díl*. Praha: BILANCE, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

- datum účinnosti – nemusí se shodovat s datem vydání, je to důležitá informace pro případ kontroly,
- název písemnosti a její číselné označení,
- název směrnice – obecně vymezuje, čeho se směrnice týká,
- vydal – určení osoby či útvaru, který je zodpovědný za vydání směrnice a za její archivaci po skončení její platnosti,
- zpracoval – tato osoba má na starost nejen zpracování směrnice, ale také sledování změn souvisejících právních předpisů a případné změny v účetní jednotce a iniciování aktualizací dané směrnice, je dotazován pracovníky v případě nejasností,
- kontroloval – kontrolu směrnice před jejím schválením provádí nadřízený osoby, která směrnici vypracovala,
- vyřizoval – údaj o pracovníkovi, který za daný okruh činností zodpovídá, pokud nezpracoval danou směrnici,
- schválení – podpisovým záznamem zde osoba kompetentní za rozhodování o problematice stvrzuje směrnici a zároveň přikazuje se touto normou řídit,
- revize – v zájmu zachování praktičnosti a přehlednosti není vhodné vydávat samostatně každou novelu s nově přiřazeným číslem. Tento údaj tak informuje o pořadovém čísle revize a počtu aktualizací,
- změněné stránky – pokud se potřebná změna provede pouze v rámci jedné strany, je ekonomičtější vyměnit pouze tuto stránku, než vydat celou směrnici znovu. Zde se o takovéto skutečnosti provede záznam,
- rozdělovník – určuje pracovníky a útvary, kteří mají směrnici obdržet.

Zmíněné náležitosti jsou pouze orientační. V příspěvkové organizaci se nemusí vyskytovat všechny, nebo naopak je jejich výčet rozsáhlejší, a to podle potřeb jednotlivých účetních jednotek nebo dle zavedené praxe ve zpracování směrnic.⁴³

3.5 Rozdělení vnitroorganizačních směrnic

Směrnice mohou být rozděleny do dvou skupin podle závislosti jejich tvorby na legislativních předpisech. Rozlišujeme tedy vnitřní směrnice, které jsou povinné, protože

⁴³ HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice – 1. díl*. Praha: BILANCE, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

přímo či nepřímo vyplývají ze zákonných předpisů a směrnice doporučené, které nejsou povinné, ale organizace je vytváří dobrovolně pro optimalizaci svých činností.

a) Směrnice vyplývající z legislativy zahrnují problematiku, jako je:

- účtový rozvrh,
- odpisový plán,
- podpisové záznamy,
- časové rozlišení nákladů a výnosů,
- kurzové rozdíly a cizí měny,
- druhy zásob materiálu účtovaných přímo do spotřeby,
- rozpouštění nákladů, popř. oceňovacích odchylek,
- konsolidační pravidla,
- pravidla pro tvorbu a používání rezerv,
- deriváty,
- odložená daň,
- poskytování cestovních náhrad,
- seznam používaných účetních knih, symbolů a zkratk,
- inventarizace,
- pohledávky po lhůtě splatnosti,
- vnitropodnikové účetnictví,
- dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek,
- harmonogram účetní závěrky,
- účtování a oceňování zásob,
- účtování na podrozvahových účtech,
- normy přirozených úbytků zásob,
- zvolení účetních metod, oběh účetních dokladů, archivace a skartace účetních písemností, atd.

b) Doporučené směrnice:

- organizační řád,
- pracovní řád,
- zpracování kalkulací,
- pracovněprávní nároky zaměstnanců,
- reklamační řízení,

- řešení náhrad škod,
- požární předpisy,
- používání osobních automobilů pro soukromé účely,
- pokladní regulativ,
- projekčně programová dokumentace,
- školení zaměstnanců, atd.⁴⁴

3.6 Charakteristika vybraných vnitroorganizačních směrnic

3.6.1 Účtový rozvrh

Účtový rozvrh je jednou z nejdůležitějších směrnic příspěvkové organizace. Každá účetní jednotka je povinna sestavovat účtový rozvrh, jak je stanoveno v § 14 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Účtový rozvrh obsahuje seznam účtových tříd a používané syntetické a analytické účty. Je sestavován na základě směrné účtové osnovy, která vymezuje uspořádání a označení účtových tříd, případně účtových skupin i syntetických účtů, a to pro účtování o stavu majetku a ostatních aktiv, závazků a jiných pasiv, dále také o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Účtový rozvrh tak obsahuje všechny potřebné účty pro zaúčtování veškerých účetních případů a k následnému sestavení účetní závěrky. Příspěvková organizace sestavuje rozvrh pro každé účetní období, v průběhu období mohou být doposud chybějící účty do rozvrhu doplňovány. Jakékoli účty, které byly používány, však v průběhu období rušit nelze. Jestliže platný účtový rozvrh předcházejícího účetního období není k prvnímu dni následujícího účetního období změněn, může dle něj organizace účtovat i nadále.

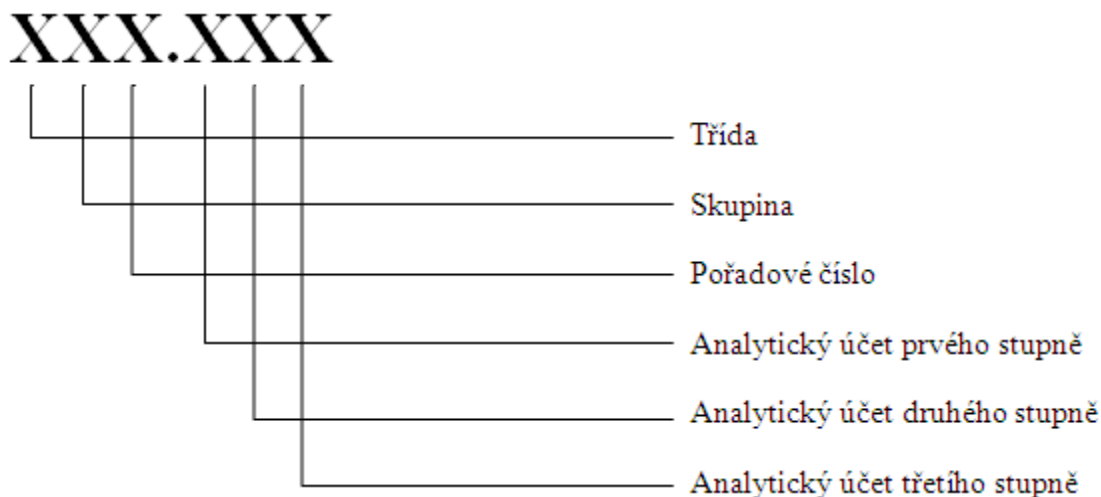
Směrná účtová osnova obsahuje několik druhů účtů, rozlišujeme tedy účty:

- rozvahové – určené pro zachycení stavu a pohybu aktiv a pasiv,
- výsledkové – pro sledování nákladů a výnosů,
- závěrkové – sloužící k otevření a uzavření účtů prostřednictvím podvojných zápisů,
- podrozvahové – které sledují důležité skutečnosti pro účetní jednotku a pro posouzení její majetkoprávní situace a ekonomických zdrojů, které lze využít.

⁴⁴ HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice – 1. díl*. Praha: BILANCE, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

Účtování příspěvkových organizací je upraveno vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V příloze č. 7 této vyhlášky je uvedena směrná účtová osnova, která je členěna na účtové skupiny, třídy a syntetické účty. Osnova skýtá deset účtových tříd (0 – 9), každá třída se rozkládá na účtové skupiny. Účtové třídy jsou zde označeny jednomístným číselným znakem, účtová skupina znakem dvoumístným.⁴⁵

Syntetické účty zachycují jednotlivé účetní případy v peněžním vyjádření, jsou označeny trojmístným číslem. Dále mohou být vytvářeny účty analytické v návaznosti na bod 4.2 ČÚS č. 701, a to tak, že se třímístný syntetický účet oddělí tečkou, za kterou je vytvářen prostřednictvím dalších míst libovolný počet podrobnějších účtů. Analytické účty slouží k detailnějšímu členění informací, které jsou uvedeny na syntetických účtech. K jednomu syntetickému účtu může být vytvořeno několik analytických účtů s různou hloubkou členění.



Pro vybrané účetní jednotky, mezi které se řadí také příspěvkové organizace, je účtová osnova v členění uvedeném v příloze závazná. Příspěvkové organizace tak mohou volit pouze účty ve třídách 7 a 8 pro vnitroorganizační účetnictví a účty analytické, ostatní syntetické účty jsou jí pevně stanoveny. Pokud však příspěvkové organizace vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, mají možnost v účtovém rozvrhu uvést pouze účtové skupiny.

Grafická podoba účtového rozvrhu není zanedbatelná. Rozvrh by neměl být jen soupisem nejasných informací a číselných kódů. Měl by být důkladně a přehledně zpracován tak, aby se v něm mohl kdokoli orientovat. Zpravidla se účtový rozvrh rozděluje do několika sloupců

⁴⁵ HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice – 1. díl*. Praha: BILANCE, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

v členění na skupiny a syntetické účty, analytické účty a názvy těchto účtů s případnými poznámkami.⁴⁶

3.6.2 Oběh účetních dokladů

Tato směrnice slouží k zajištění metodického postupu při oběhu a přezkušování účetních dokladů, od vzniku daného účetního dokladu přes jeho pohyb po příspěvkové organizaci, až po jeho archivaci a následnou skartaci. Prakticky sděluje pracovníkům komu a kdy mají předkládat dané doklady s předem vymezeným obsahem a náležitostmi.

Vypracování této směrnice není zákonem uloženo, je však potřebné pro dodržení zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví spolu s dodržováním ostatních účetních zásad a splnění dalších požadavků vyplývajících ze zákona o účetnictví. Mnohdy bývá součástí této směrnice také ustanovení týkající se podpisových vzorů, archivace dokladů, projekčně programové dokumentace, seznam používaných účetních knih, symbolů a zkratk apod., pokud nejsou zpracovány jako samostatné směrnice.⁴⁷

Skutečnosti, o kterých je v jednotce účtováno, musejí být doloženy účetními doklady. V § 11 zákona o účetnictví jsou účetní doklady specifikovány jako průkazné účetní záznamy, které povinně obsahují:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, pokud se neshoduje s okamžikem vyhotovení účetního dokladu,
- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Více účetních případů je možno sdružit do jednoho účetního dokladu, což je velkým zjednodušením pro případy jako např. účtování o bankovních operacích.⁴⁸

⁴⁶ HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice – 1. díl*. Praha: BILANCE, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

⁴⁷ HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice – 1. díl*. Praha: BILANCE, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

⁴⁸ LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2006. 112 s. ISBN 80-247-1259-8.

Účetní doklady musí být vyhotoveny po zjištění jimi dokládaných skutečností, a to bez zbytečných průtahů. Lhůty mezi schválením účetních případů a následným zpracováním účetních dokladů by měly být co nejkratší. Jednotlivé účetní případy musí být možno jednoznačně dle dokladů určit, při zajištění srozumitelnosti účetnictví, jak je vyžadováno v § 8 odst. 5 zákona o účetnictví. Doklady musí být také čitelné a vyhotovené trvanlivým způsobem. Jejich opravy nesmí přispívat k možné neprůkaznosti, neúplnosti či nesprávnosti účetnictví.

Oběh účetních dokladů zahrnuje především činnosti jako:

- třídění,
- zaevidování,
- souhlas s existencí operace,
- číslování,
- přezkoušení správnosti,
- určení předkontace,
- zaúčtování,
- úschova písemností,
- skartace.

Účetní doklady, které jsou podkladem pro zaúčtování jednotlivých účetních případů je třeba před samotným účtováním řádně přezkoušet. Přezkoušení probíhá na základě věcného a formálního hlediska:

- věcné – odpovědní pracovníci potvrdí existenci a oprávněnost případu, kterého se doklad týká,
- formální – přezkoušení úplnosti účetních dokladů a oprávněnosti odpovědných osob ke schválení těchto dokladů.⁴⁹

Organizace účetní doklady archivuje, uchovává je dle § 31 zákona o účetnictví po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají, daňové doklady se podle § 35 zákona o dani z přidané hodnoty uchovávají po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo. Po uplynutí stanovené doby dochází k vyřazení účetních dokladů, tedy ke skartaci, kterou provádí za archivaci a skartaci odpovědný pracovník.

⁴⁹ KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.

3.6.3 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Důležitou směrnicí pro všechny účetní jednotky je směrnice zabývající se dlouhodobým majetkem. Dlouhodobý majetek tvoří významnou část aktiv příspěvkové organizace, je pro něj charakteristické, že jeho doba využitelnosti je delší než jeden rok. Dlouhodobý majetek můžeme rozčlenit na majetek nehmotný, hmotný a finanční. Tato směrnice se však zaměřuje pouze na majetek nehmotný a hmotný.

Příspěvková organizace se v oblasti dlouhodobého majetku řídí zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 410/2009 Sb., ČÚS č. 710 a zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Do této směrnice by příspěvková organizace měla zahrnout:

- vymezení jednotlivých kategorií dlouhodobého majetku – pro příspěvkovou organizaci jsou druhy dlouhodobého majetku jakožto položky rozvahy obsahově definovány ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. Příspěvková organizace na rozdíl od podnikatelských subjektů nestanovuje výši ocenění, od které se odvíjí zařazení do kategorie dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, směrnicí však mohou snížit výši dolní hranice ocenění pro zařazení drobného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku,
- oceňování majetku – jaké ceny a zásady v závislosti na zákoně o účetnictví organizace používá,
- odpisování majetku – stanovení odpisů v návaznosti na směrnici Odpisový plán,
- vedení evidence majetku a její zpracování,
- účtování o majetku dle ČÚS č. 710.

3.6.4 Odpisový plán

Zákon o účetnictví v § 28 odst. 6 ukládá účetním jednotkám povinnost sestavit odpisový plán, na jehož podkladě se provádí odpisování majetku v průběhu jeho používání, majetek se odpisuje do výše jeho ocenění v účetnictví.

Účetní odpisy jsou vyjádřením opotřebení dlouhodobého majetku. Toto opotřebení je jak fyzické, ke kterému dochází v důsledku manipulace s majetkem a působením okolního prostředí, tak morální, tedy zastarávání majetku z hlediska technického pokroku. Sestavení odpisového plánu je nesnadné, neboť odhad opotřebení je dopředu obtížně stanovitelný.

Příspěvkové organizace zjišťují k datu účetní závěrky také daňové odpisy, zde však nevytvářejí vlastní odpisový plán, ale řídí se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve zněních pozdějších předpisů, kde je majetek zařazen do jednotlivých odpisových skupin s danými ročními odpisovými sazbami, koeficienty a výpočty.

Odpisový plán by měl skýtat dvě části, a to část vymezovací a metodickou.

Ve vymezovací části jsou popsány jednotlivé druhy majetku a jejich rozdělení. Pokud má příspěvková organizace vytvořenu směrnici týkající se dlouhodobého majetku, může zde využít v ní stanovené definice pro dlouhodobý majetek. Je možno sloučit směrnici Dlouhodobý majetek se směrnicí Odpisový plán.

Metodická část stanovuje metody, sazby a doby odpisování majetku, pro které se příspěvková organizace sama rozhodne.⁵⁰

Příspěvková organizace se při tvorbě odpisového plánu řídí ČÚS č. 708, který stanovuje v souladu se zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 410/2009 Sb. základní postupy pro určení výše odpisů a jejich účtování. Dle něj si organizace volí způsob odpisování a to buď rovnoměrný, výkonový nebo komponentní. Odpisový plán příspěvkové organizace musí být schválen jejím zřizovatelem.

3.6.5 Inventarizace majetku a závazků

Povinnost provádění inventarizace příspěvkové organizaci vzniká dle § 6 zákona o účetnictví. Inventarizace je dle § 29 zákona o účetnictví proces, kterým účetní jednotky zjišťují skutečný stav majetku a závazků a následně ověřují, zda tento stav odpovídá stavu majetku a závazků vykazovaných v účetnictví.

Periodická inventarizace je prováděna minimálně k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, je buď řádná, nebo mimořádná. Podle potřeb příspěvkové organizace může být prováděna nejen jednou ročně, ale i pololetně nebo čtvrtletně. Průběžnou inventarizaci, jejíž termín si stanoví organizace sama, je možno provádět u zásob, u nichž je účtováno podle druhů nebo podle místa jejich uložení nebo podle hmotně odpovědných osob, a u dlouhodobého majetku, který je v soustavném pohybu a nemá své stálé místo. Provedení inventarizace musí být u veškerého majetku prokazatelné po dobu 5 let po jejím provedení.

⁵⁰ HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice – 1. díl*. Praha: BILANCE, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

Příspěvková organizace stavy majetku a závazků zjišťuje prostřednictvím inventur. Fyzická inventura zjišťuje stavy hmotného a nehmotného majetku. Inventura dokladová je prováděna u závazků, pohledávek a jiného majetku, u něhož nelze provést fyzickou inventuru. Zjištěné stavy organizace zaznamenává do inventurních soupisů, což jsou průkazné účetní doklady, které musí obsahovat náležitosti uvedené v § 30 odst. 7 zákona o účetnictví. Mezi skutečným zjištěným stavem a stavem v účetnictví pak mohou vznikat inventarizační rozdíly, a to v podobě manka nebo přebytku. Příspěvková organizace tyto rozdíly musí zaúčtovat do období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

Příspěvková organizace by měla stanovit odpovědné osoby za provedení inventur a inventarizace, sestavit inventarizační komisi a dále sestavit časový harmonogram a průběh celého procesu, stanovit také způsob účtování vzniklých inventarizačních rozdílů.

Požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace jsou pro příspěvkové organizace upraveny vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.

3.6.6 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Příspěvkové organizace musí při účtování dodržovat zásadu aktuálního principu, která vychází z § 3 zákona o účetnictví. Mají tedy povinnost účtovat podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, se kterým tyto skutečnosti věcně a časově souvisí. Právě časové rozlišení nákladů a výnosů tuto zásadu pomáhá naplňovat.

Na nutnost časového rozlišování je poukázáno také v § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kde je základ daně stanoven jako rozdíl mezi výnosy (příjmy) a náklady (výdaji) při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle tohoto zákona.

Smyslem časového rozlišování je:

- zahrnout do účetního období jen ty náklady a výnosy, které do něj opravdu náleží, ostatní náklady a výnosy pak přesunout do období následujících a z běžného období je tak vyloučit,
- do běžného období přidat některé náklady a výnosy, které sem náleží, avšak ještě nejsou zaúčtovány.⁵¹

⁵¹ HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice – 1. díl*. Praha: BILANCE, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

Metoda časového rozlišení nákladů a výnosů je pro příspěvkové organizace vymezena v § 69 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kde je mimo jiné stanoveno, že u účetních případů, které se časově rozlišují, musí být známa jejich přesná výše, věcné vymezení a období, ke kterému se případ vztahuje. Pokud jedna z těchto skutečností není známa, jedná se o dohadnou položku. Problematika dohadných položek bývá součástí této směrnice.

Příspěvková organizace ve směrnici blíže specifikuje náplň účtů časového rozlišení a dohadných položek, může zde uvést také jednotlivé účetní případy, které jsou předmětem časového rozlišení.

3.6.7 Harmonogram účetní závěrky

Tato směrnice musí být v souladu se zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 410/2009 Sb. a také s ČÚS č. 702, neboť z těchto předpisů vyplývá obsah, forma a rozsah účetní závěrky. Účetní závěrku sestavují příspěvkové organizace dle § 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb. jako celek složený z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Účetní jednotky sestavují účetní závěrku k rozvahovému dni, tedy ke dni uzavírání účetních knih. Samotnému sestavení účetní závěrky tedy předchází uzávěrka, což je proces, při kterém jsou zjišťovány obraty účtů za celé účetní období, stavy účtů k poslednímu dni a také výsledek hospodaření. Následně jsou tyto účty spolu s účetními knihami uzavřeny.

Účetní uzávěrka spolu se sestavením účetní závěrky pak zahrnují soubor činností rozdělených do etap, a to především: zajištění potřebných dokladů a podkladů a přípravné práce včetně inventarizace, kontrola účetnictví pro následné uzávěrkové operace, uzavření účetnictví a vytvoření závěrky.⁵²

Pro příspěvkovou organizaci je důležité stanovit harmonogram těchto prací včetně termínů dokončení či odevzdání, a odpovědných osob za provedení prací.

3.6.8 Účtování zásob

Zásoby jsou oběžným aktivem, v mnoha účetních jednotkách jsou jednou z nejvýznamnějších položek vykazovaných v rozvaze. To se sice týká většinou výrobních podniků, ale i pro příspěvkové organizace je podstatné oblast zásob směrnicí ošetřit. Postupy účtování o zásobách a oceňování zásob jsou pro příspěvkové organizace stanoveny v ČÚS

⁵² KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.

č. 707. Právě z tohoto standardu pak vychází potřeba vytvoření vnitřní směrnice, ve které příspěvková organizace stanoví:

- vymezení zásob, o kterých účtuje,
- způsob, kterým o zásobách účtuje (průběžný způsob A či periodický způsob B),
- normu přirozených úbytků zásob,
- druhy materiálu účtovaných přímo do spotřeby,
- pravidla členění syntetických účtů na analytické účty v oblasti oceňování pro potřeby organizace včetně stanovených cen a pro sledování odchylek a způsob jejich účtování.

3.6.9 Kurzové rozdíly

Příspěvkové organizace vedou účetnictví v jednotkách české měny dle § 4 odst. 12 zákona o účetnictví. Pokud jsou v účetnictví sledovány také hodnoty v cizích měnách, je nutné provést jejich přepočet na měnu českou. Ten se provádí k okamžiku uskutečnění účetního případu, nebo ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Při přepočtu pak jednotce vznikají kurzové rozdíly, které se zaúčtují dle metody kurzových rozdílů uvedené v § 70 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Organizace si ve směrnici určí kurz, který bude pro přepočet používat, a to v závislosti na § 24 zákona o účetnictví. Příspěvková organizace volí buď aktuální kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, anebo pevný kurz stanovený na základě kurzu devizového trhu stanoveného Českou národní bankou platný k prvnímu dni předem stanoveného období, po které bude tento kurz organizace používat, přičemž toto období nesmí být delší než účetní období.

3.6.10 Rezervy

Příspěvkové organizace mohou dle § 67 vyhlášky č. 410/2009 Sb. vytvářet rezervy ke krytí budoucích výdajů nebo dluhů, u nichž je jasný jejich účel a je pravděpodobné, že nastanou. Částky ani data vzniku těchto výdajů a dluhů nejsou zpravidla předem známy. Organizace prostřednictvím tvorby rezerv dodržuje zásadu opatrnosti.

Rezervy jsou členěny na zákonné a účetní. Zákonné rezervy jsou předmětem zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje jejich tvorbu a výši. Příspěvkové organizace mohou tvořit také rezervy účetní, jejichž tvorba vychází z již zmíněného § 67 prováděcí vyhlášky, postupy účtování jsou

upraveny ČÚS č. 705. Z tohoto standardu také vyplývá povinnost vytvoření vnitroorganizační směrnice.

Příspěvková organizace by v ní měla stanovit způsob výpočtu výše rezervy, a to buď odhadem předpokládaného následku budoucího rizika, nebo procentem z tohoto odhadu, anebo jiným náležitým způsobem. Ve směrnici by měl být dále uveden způsob tvorby, zvýšení, snížení, použití a zrušení a účtování rezerv, jejich inventarizace, hranice významnosti pro účtování o rezervách a vymezení titulů pro tvorbu rezerv.

4. Systém a analýza vnitroorganizačních směrnic ve vybrané střední škole

Město Havířov má necelých 80 tisíc obyvatel, kterým je zde poskytováno mnoho služeb, a to v různých oblastech. Služby veřejnosti zajišťují také mnohé příspěvkové organizace, jako například Nemocnice s poliklinikou Havířov, p.o., Městská knihovna Havířov, Městské kulturní středisko Havířov či Správa sportovních a rekreačních zařízení Havířov.

Velmi důležitou roli hrají příspěvkové organizace v oblasti školství. Mnohé školy, ať už mateřské, základní či střední jsou zřizovány jako příspěvkové organizace. V Havířově se nachází 11 středních škol, a právě 8 z nich jako příspěvkové organizace zřizuje Moravskoslezský kraj. Střední škola, Havířov – Šumbark, Sýkorova 1/613, příspěvková organizace je se svou více jak 60 letou tradicí nejstarší střední školou v Havířově.

4.1 Historie a současnost vybrané střední školy

Vznik školy se datuje do roku 1950, kdy v rámci Lánské akce vzniká nové učňovské středisko. Lánská akce byla celostátním plánem pro přisun nových pracovních sil do rozvíjejícího se těžkého průmyslu, především do hornictví a hutnictví. A tak kvůli poptávce důlních podniků po pracovnících začala v Havířově v nově postavených budovách probíhat výuka učňů. Později vzniklo z učňovského střediska v rámci Státních pracovních záloh učiliště se specializací na zámečnické a elektrotechnické práce pro důlní průmysl. Po zrušení Státních pracovních záloh v roce 1957 byla škola Odborným učilištěm Dolu Dukla.

Škola se v roce 1991 stává samostatným právním subjektem, a to Středním odborným učilištěm, Sýkorova 1/613 Havířov – Šumbark, zřizovatelem přestává být Důl Dukla, nově je to Federální ministerstvo hospodářství ČSFR. V následujících letech pak školu čeká několik změn jak názvu, tak zřizovatele.

Od 1. 7. 2001 se zřizovatelem školy stává Moravskoslezský kraj, od 1. 1. 2006 škola získává nynější název. Ve vedení školy se za dobu její existence vystřídal šest ředitelů, pracovalo zde přes tisíc zaměstnanců a výuku navštěvovalo řádově deset tisíc studentů. V současnosti škola nabízí vzdělávání se zaměřením na elektrotechniku a strojírenství, a to v tříletých výučných oborech, čtyřletých maturitních oborech a ve dvouletém nástavbovém studiu.

Předmětem činnosti odpovídající hlavnímu účelu příspěvkové organizace je:

- poskytování středního vzdělání s výučním listem,
- poskytování středního vzdělání s maturitní zkouškou,
- zabezpečování stravování žáků a studentů,
- zabezpečování stravování vlastních zaměstnanců organizace.

Doplňková činnost příspěvkové organizace zahrnuje tyto aktivity:

- svářečské kurzy včetně přezkoušení,
- provádění rekvalifikačních a vzdělávacích kurzů, odborného školení včetně zprostředkování,
- hostinská činnost,
- obchodní činnost včetně zprostředkování,
- závodní stravování zaměstnanců právnických osob vykonávajících činnost škol a školských zařízení zřízených krajem, obcí nebo svazkem obcí,
- pronájem majetku.

Škola se organizačně člení na úsek ředitele, úsek praktického vyučování, úsek teoretického vyučování a na úsek provozně ekonomický.

Střední škola zaměstnává přes 60 zaměstnanců. Většinu z nich tvoří pedagogičtí pracovníci, kteří zabezpečují teoretickou a praktickou výuku žáků. Ostatní zaměstnanci, kterými jsou technickohospodářští pracovníci, dělnice v úklidu, skladní, údržbáři, vrátní a pracovnice školní jídelny, zajišťují chod střední školy.

4.2 Systém vnitroorganizačních směrnic ve Střední škole, Havířov – Šumbark, Sýkorova 1/613, příspěvkové organizaci

Vnitřní předpisy této příspěvkové organizace jsou vydávány především jako směrnice, příkazy a pokyny ředitele, ale také jako řády, zásady nebo postupy. V tabulce na následující straně je uveden jejich výčet.

Tab. 4.1 – Vnitroorganizační směrnice střední školy

Název směrnice	Vydání
Směrnice Ř SŠ č. 1/2013 - O hospodaření a vedení účetnictví	2013
Směrnice Ř SŠ č. 3/2012 - O svobodném přístupu k informacím	2012
Směrnice Ř SŠ č. 2/2012 - Stanovení kvalifikačních předpokladů zaměstnanců k výkonu práce a stanovení postupu při zařazování zaměstnanců do platové třídy	2012
Směrnice Ř SŠ č. 1/2010 - Spisový a skartační řád	2010
Směrnice Ř SŠ č. 2/2010 - Zásady k zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví žáků a studentů	2010
Směrnice Ř SŠ č. 4/2010 - Zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při práci	2010
Směrnice Ř SŠ č. 5/2010 - Pravidla a povinnosti pro používání služebních vozidel SŠ	2010
Směrnice Ř SŠ č. 3/2009 - Datové schránky	2009
Směrnice Ř SŠ č. 3/2007 - Seznam rizik a OOPP, zásady poskytování mycích, čistících a dezinfekčních prostředků	2007
Směrnice Ř SŠ č. 3/2006 - Zásady pro výběr a kontroly pracovišť pro odborný výcvik, výběr a proškolení instruktorů a předávání žáků na pracoviště	2006
Směrnice Ř SŠ č. 2/2004 - Zabezpečování řádného technického stavu a provádění technických prohlídek strojního zařízení SOUT	2004
Příkaz Ř SŠ č. 2/2014 - Inventarizace majetku v roce 2014	2014
Příkaz Ř SŠ č. 1/2014 - Zajištění komplexní bezpečnostní prověrky pro rok 2014	2014
Požární poplachové směrnice	2009
Zásady pro stanovení tarifního platu výše příplatku za vedení, pro poskytování osobního příplatku, zvláštního příplatku a odměn zaměstnancům školy	2009
Bezpečnostní předpisy pro práce ve výškách	2009
Bezpečnostní předpis pro kovoobráběcí stroje	2009
Bezpečnostní předpis pro práce na zařízeních	2009
Postup při vzniku pracovního a školního úrazu	2009
Plán první pomoci	2009
Traumatologický plán	2009
Organizační řád	2003
Školní řád	2012
Pokyn na úpravu pracovněprávních vztahů zaměstnanců SŠ	2011
Pokyn ředitele školy k provádění periodické pracovnělékařské prohlídky	2013

Zdroj: vlastní zpracování, Aktuální seznam směrnic Střední školy, Havířov – Šumbark, Sýkorova 1/613, příspěvkové organizace

Směrnice a příkazy jsou označovány pořadovým číslem vydané směrnice či příkazu za daný rok. Na tvorbě směrnic se podílí především pracovníce ekonomického úseku a sekretariát ředitele. Jelikož má však většina předpisů technický či bezpečnostní charakter, je při tvorbě směrnic postupováno ve spolupráci s vedoucími pracovníky, bezpečnostním

technikem a dalšími zaměstnanci, v některých případech je směrnice vypracována s externistou (např. na tvorbě Požární poplachové směrnice se podílel člen hasičské jednotky). Směrnice svým podpisem schvaluje ředitel střední školy.

Jak je patrné z uvedených let vydání, některé z předpisů jsou platné pro delší časové období. Protože v oblasti jimi upravované problematiky nedošlo k zásadním změnám, není zde potřeba jejich nového vydávání. To však neznamená, že by příspěvková organizace na změny menšího rozsahu nereagovala.

Pokud dojde k legislativním změnám, nebo k organizačním změnám ve střední škole, provádí se aktualizace příslušných předpisů. Tato aktualizace je realizována vydáním tzv. Dodatku k předpisu, který je změnou dotčen. V tomto dokumentu je popsáno, jak se daná směrnice mění, popřípadě která její část se ruší, a čím se následně nahrazuje či doplňuje. Dodatky jsou číslovány, a to vzestupně ve vztahu k dané směrnici, obsahují také stanovení data účinnosti, datum vydání a podpis ředitele střední školy. Směrnice týkající se hospodaření a účetnictví je pravidelně revidována a aktualizována celá, stejně jako příkazy, které ošetřují procesy jako je inventarizace či bezpečnostní prověrka.

Veškeré vnitroorganizační předpisy jsou v tištěné podobě uloženy a archivovány na sekretariátě ředitele školy, střední škola také disponuje svými vnitřními předpisy v elektronické podobě. Jednotlivé směrnice jsou předávány dílčím úsekům příspěvkové organizace.

4.3 Analýza vnitroorganizační směrnice zaměřené na účetnictví příspěvkové organizace

4.3.1 Směrnice o hospodaření a vedení účetnictví

Střední škola pro ošetření problematiky týkající se ekonomiky a účetnictví vytvořila „Směrnici Ř SŠ č. 1/2013 o hospodaření a vedení účetnictví“. Tato směrnice je systémem, který spojuje jednotlivé vnitroorganizační ekonomické předpisy. Směrnice obsahuje 21 částí, přičemž každá z těchto částí by mohla být považována za samostatnou směrnici.

Na úvodní straně směrnice se nachází název účetní jednotky, název směrnice, jehož součástí je i její číselné označení, dále je zde obsah směrnice, tedy výčet jednotlivých částí - charakteristika účetní jednotky, dílčí směrnice, které jsou číslovány (1 – 21), a seznam příloh. Je zde také uvedena účinnost směrnice, datum a místo jejího vydání spolu s podpisem ředitele střední školy. Na titulní straně se také nachází poznámka, že kromě uvedených

směrnic se ekonomický úsek řídí vydávanými řídicími akty ředitele střední školy, které jsou předávány na jednotlivé úseky a v jednom výtisku jsou archivovány na sekretariátě ředitele.

Směrnice byla tedy vydána v Havířově 30. 4. 2013 s účinností od účetního období roku 2013. Svým podpisem ji schválil ředitel střední školy Ing. Vladislav Walach. Podpisem této směrnice se ruší Směrnice Ř SŠ č. 1/2012 o hospodaření a vedení účetnictví.

Směrnice mimo vnitroorganizační předpisy zahrnuje také 7 příloh, kterými jsou:

- Zřizovací listina,
- Osvědčení o registraci plátce DPH,
- Propočet plánovaných odpisů podle odpisového plánu,
- Hlášení o stavu vozidla,
- Vzor písemnosti Dohoda o odpovědnosti,
- Schvalovací protokol předběžné řídicí kontroly,
- Deník provozu mobilního telefonu.

Před samotným zněním dílčích částí směrnice příspěvková organizace uvádí charakteristiku účetní jednotky. Střední škola se zde vymezuje jako nezisková organizace, a to příspěvková organizace zřízená územním samosprávným celkem, Moravskoslezským krajem. Jejím hlavním účelem, pro který byla zřízena, je uskutečňování výchovy a vzdělávání žáků a uchazečů pro získání úplného středního odborného vzdělání nebo odborného vzdělání. Hlavní činnost střední škola zabezpečuje na úseku praktického a teoretického vyučování, nepedagogická činnost je prováděna na úseku provozně ekonomickém. Stravování je poskytováno žákům a zaměstnancům ve školní jídelně. Organizace zpracovává účetnictví prostřednictvím výpočetní techniky a v této části směrnice vymezuje své programové vybavení. Je zde také uvedeno, že se organizace ve svém hospodaření řídí platnými právními normami.

Každá dílčí část směrnice včetně úvodní strany a Charakteristiky účetní jednotky je opatřena datem a místem vydání a také podpisem ředitele střední školy.

4.3.2 Charakteristika jednotlivých částí směrnice

1) Aktuální účtový rozvrh syntetických a analytických účtů, účetní knihy a forma jejich vedení, aktuální číselník dokladů a používaných symbolů, náležitosti dokladů, seznam používaných zkratk (symbolů), podpisové vzory

Příspěvková organizace v souladu s prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb. a s usnesením svého zřizovatele vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Účtový rozvrh organizace vytváří podle směrné účtové osnovy uvedené v prováděcí vyhlášce, z této osnovy vychází také při výběru syntetických účtů. Účtový rozvrh je analyticky přizpůsoben oddělenému sledování nákladů a výnosů z hlavní činnosti, doplňkové činnosti a účelového znaku a také pro sledování nákladů a výnosů dle jednotlivých středisek. Při tvorbě účtového rozvrhu organizace postupuje v souladu se zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou, ČÚS č. 701 a s vyhláškou č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech).

V organizaci jsou měsíčně tištěny a chronologicky zakládány deník pokladny, banky, dodavatelů, odběratelů a další interní doklady. Měsíčně je také tištěna kniha podrozvahových účtů, na kterých se v účtových skupinách 90 – 99 sledují např. pronajatý software, majetek bezúplatně převedený, odepsané pohledávky. V hlavní knize jsou účetní zápisy uspořádány systematicky. Aby střední škola mohla průběžně posuzovat čerpání poskytnutého příspěvku a vlastních výnosů, k datu provedení měsíční závěrky je tištěn softwarový výstup – předvaha, náklady a výnosy. Organizace tiskne rozvahu, výkaz zisku a ztrát a přílohu nejen v rámci roční účetní závěrky, ale také čtvrtletně.

V této směrnici organizace určuje také číslování přijatých a vydaných faktur, příjmových a výdajových pokladních dokladů a ostatních účetních dokladů. Dodavatelskými doklady jsou bez ohledu na výši částky faktura i paragon, pokud obsahují náležitosti požadované zákonem o účetnictví. V případě uplatnění DPH musí doklad obsahovat náležitosti dané zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Odběratelské doklady vystavuje organizace na plnění poskytnutá odběratelům, kterými mohou být např. produktivní práce žáků nebo refundace.

Ve směrnici je obsažen také seznam používaných zkratk seřazených dle abecedy a podpisové vzory vedoucích a odpovědných pracovníků střední školy.

2) Evidence, účtování a odpisování majetku

V souladu se zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou a zákonem o daních z příjmů je zde uvedena kategorizace majetku.

Příspěvková organizace oceňuje majetek pořizovací cenou spolu s náklady souvisejícími s pořízením, v případě vytvoření majetku vlastní činností je majetek oceněn vlastními náklady, pokud jde o majetek pořízený bezúplatně je oceněn reprodukční pořizovací cenou.

Na analytických účtech se majetek vede odděleně, podle toho zda se jedná o svěřený majetek převzatý bezplatně na základě zřizovací listiny, majetek vlastní získaný vlastní činností, majetek ve výpůjčce či cizí majetek.

Ve směrnici střední škola vymezuje jednotlivé druhy majetku, a to:

- **drobný dlouhodobý hmotný majetek** – jedná se o majetek se samostatným technicko – ekonomickým určením a dobou použitelnosti delší než 1 rok. Jeho ocenění se pohybuje od 500,- do 40 000,- Kč, organizace o něm účtuje na účtu 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek, oprávky na účtu 088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku.

DDHM se vstupní cenou nižší než 500,- Kč organizace účtuje přímo do spotřeby na účet 501 – Spotřeba materiálu na základě dodavatelské faktury, případně výdajového pokladního dokladu. DDHM do 200,- Kč je veden v operativní evidenci, nepodléhá inventurám.

DDHM od 201 – 499,- Kč je veden v podrozvahové evidenci na účtu 902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek a podléhá inventurám.

V případě věcí z finančního leasingu koupených nájemcem do výše ocenění 40 000,- Kč se účtuje jako o DDHM vždy,

- **drobný dlouhodobý nehmotný majetek** – nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok, jeho vstupní cena je od 1 000,- do 60 000,- Kč, vede se na účtu 018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek, jeho oprávky na účtu 078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku.

DDNM se vstupní cenou nižší než 1 000,- Kč je zachycen na podrozvahových účtech a podléhá dokladovým inventurám,

- **dlouhodobý hmotný majetek** – movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než 1 rok a vstupní cenou přesahující 40 000,- Kč. Bez ohledu na výši ocenění sem spadají i stavby, budovy, pozemky, kulturní předměty.

Ocenění DHM odpisovaného se zvyšuje o technické zhodnocení, pokud náklady na TZ překročí v úhrnu za rok 40 000,- Kč a TZ je v tomto roce uvedeno do užívání,

- **dlouhodobý nehmotný majetek** – soubor nehmotného majetku se vstupní cenou vyšší než 60 000,- Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok. Ocenění DNM se zvyšuje o technické zhodnocení, pokud náklady na TZ překročí v úhrnu za rok 60 000,- Kč a TZ je v tomto roce uvedeno do užívání.

Směrnice dále stanovuje účetní zápisy pro účtování o DDHM a DDNM. Při zařazení DDHM a DDNM se majetek zavádí do analytické evidence dle jednotlivých složek, dle hmotně odpovědných osob, středisek vedených na PC. Pořízení DHM a DNM se sleduje na účtech pořízení majetku účtové skupiny 04, při splnění kritérií pro zařazení majetku je vydán Protokol o zařazení a majetek je uveden do užívání, jsou prováděny zápisy na příslušné majetkové účty.

Střední škola ve směrnici určuje postup při vyřazení majetku.

Majetek příspěvkové organizace je odpisován nepřímým způsobem formou oprávek na podkladě účetního odpisového plánu schváleného zřizovatelem. Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se provádí lineární metodou s rovnoměrným měsíčním účetním odpisem po celou dobu jeho odpisování, a to počínaje následujícím měsícem po uvedení majetku do užívání. Majetek se odpisuje podle jeho zařazení do odpisových skupin dle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů. Plánované odpisy na rozpočtový rok se propočítávají do tabulky, která je uvedena v příloze směrnice. Ve směrnici se nachází také ustanovení týkající se určení transferového podílu a zbytkové hodnoty odpisovaného majetku.

Směrnice obsahuje tabulku s označením odpisových skupin (1 – 6) a jimi přiřazenými dobami odpisování a ročními procentními odpisovými sazbami.

3) Evidence, účtování a oceňování zásob

Při evidenci a účtování zásob střední škola postupuje v souladu s prováděcí vyhláškou a ČÚS. Zásobami v příspěvkové organizaci jsou spotřební materiál, potraviny a zásoby materiálu pro práci žáků v odborném výcviku. O zásobách je účtováno způsobem B.

Nákupy zásob jsou v průběhu účetního období účtovány do spotřeby v pořizovací ceně, a to účetním zápisem 501/261 (241), v pořizovací ceně se následně vedou v analytické skladové evidenci. V rámci závěrečných účetních operací se převede počáteční stav zásob účtu 112 na účet 501 zápisem 501/112, následně se stav zásob dle skladové evidence

přeúčtuje na konečný stav zápisem 112/501. K 31. 12. je nutno provést fyzickou inventuru, na jejímž základě se provede zaúčtování nového stavu zásob.

Skladová evidence je vedena průběžně, zvláště pro zásoby v pořizovací ceně včetně a bez DPH. Směrnice také specifikuje proúčtování neuplatněné daně z přidané hodnoty z hodnoty stavu zásob k 31. 12., u kterých byl uplatněn krácený odpočet DPH.

Příspěvková organizace při roční účetní závěrce účtuje o zásobách na cestě zápisem 119/321, nevyfakturované avšak přijaté zásoby účtuje jako 112/389. Manka a škody do přirozeného úbytku se při uzavírání účetních knih účtují zápisem 501/112, přebytky 112/649. Manka a škody nad normu se účtují zápisem 547/112. Směrnice též stanoví technicky opodstatněnou normu přirozených úbytků, a to procentním podílem ze spotřeby zásob sledovaného období.

Střední škola ve směrnici určuje, že nakoupené zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou, přičemž zásoby stejného druhu jsou na skladě oceňovány cenou dle váženého aritmetického průměru, jehož výpočet je zajišťován používaným softwarem, a to s každým příjmem zásob na sklad. Zásoby se evidují na skladových kartách, jejichž náležitosti jsou také určeny směrnicí.

4) Inventarizace majetku a závazků

Tato směrnice vymezuje základní zásady pro provádění inventarizací na střední škole, přičemž konkrétní pravidla a stanovení jednotlivých komisí spolu s termíny řádných a náhlých inventur jsou pro daný rok specifikována ve vydávaném Příkazu ředitele střední školy.

Na střední škole probíhá inventarizace v několika krocích a těmi jsou:

- zjištění skutečného stavu kontrolované položky (fyzickou či dokladovou inventurou),
- vyhotovení inventurních soupisů s názvy Inventarizační zápis dílčí inventarizační komise,
- porovnání zjištěného stavu se stavem v účetnictví a vyčíslení inventarizačních rozdílů,
- zjištění příčin rozdílů a jejich zaúčtování do období, které je předmětem inventarizace.

Dokladem k provedené inventarizaci je souhrn inventurních soupisů a Závěrečná inventarizační zpráva včetně Rekapitulace jednotlivých syntetických a analytických účtů. Kontrolu inventarizací a jejich výsledků provádí ředitel střední školy.

Ve střední škole jsou prováděny inventarizace řádné (k 31. 10. a 31. 12.), náhlé (týkající se potravin a cenin) a mimořádné neboli předávací (např. při odchodu zaměstnance, dlouhodobé nemoci) a další mimořádné inventarizace v případě loupeže či požáru.

Organizace stanovuje jednotlivé druhy inventarizačních rozdílů: manko, pokladní schodek, přebytek, ztráty v rámci přirozených úbytků. Náhrady a postihy za manka a škody se uplatňují u pracovníků, kteří odpovídají za svěřený majetek.

Ředitel střední školy ve svém Příkazu jmenuje Ústřední inventarizační komisi, Likvidační komisi a Dodatkem k Příkazu jmenuje také Dílčí inventarizační komise. Směrnice dále specifikuje úkoly komise, a kteří pracovníci jsou jejími členy.

Příkazem ředitel střední školy také stanoví plán inventur, a to dle povahy inventarizovaného majetku. Všechny inventarizační položky jsou označeny inventarizačním identifikátorem, u dlouhodobého majetku je to inventární číslo, u pohledávek identifikátor dlužník a u závazků je identifikátorem věřitel.

Směrnice dále určuje metody a termíny pro inventarizaci:

- majetku – dlouhodobého hmotného majetku, drobného dlouhodobého hmotného majetku a drobného dlouhodobého hmotného majetku vedeného v podrozvahové evidenci, nedokončeného dlouhodobého majetku, dlouhodobého nehmotného majetku a drobného dlouhodobého nehmotného majetku, oprávek k majetku, materiálu a náradí (v operativní evidenci) ve výdejně náradí střední školy, knih v knihovně a učebnic, přísně zúčtovatelných tiskopisů,
- zásob,
- finančního majetku – pokladny, cenin, bankovních účtů,
- zúčtovacích vztahů,
- přechodných účtů aktiv a pasiv,
- fondů.

5) Evidence, účtování odepsaných pohledávek

V souladu se Zásadami vztahů orgánů kraje k příspěvkové organizaci, čl. 11, bod 5, je příspěvková organizace oprávněna upustit od vymáhání pohledávky do výše určené

zřizovatelem. Tyto pohledávky střední škola účtuje na vrub účtu 557 – Náklady z odepsaných pohledávek. Dále je zde určeno, že se hodnota těchto pohledávek sleduje na podrozvahových účtech zápisem 911/999 pro případ jejich možné budoucí úhrady.

6) Harmonogram účetních uzávěrek v průběhu účetního období, roční účetní závěrka

Střední škola určuje, že uzávěrkové práce se provádějí každý měsíc, tedy 12x ročně, kdy se uzavírají jednotlivé agendy, jsou také provedeny rozbor rozvahových a výsledkových účtů. Mezitímní účetní závěrka je zpracována třikrát ročně, a to k 31. 3., 30. 6. a 30. 9. Účetním obdobím v organizaci je kalendářní rok. V měsíci prosinci se po účetní uzávěře provádějí závěrkové operace související s uzavíráním účtů a kontrolou jejich zůstatků, poté je zpracována roční účetní závěrka.

Příspěvková organizace v této směrnici blíže specifikuje uzávěrkové operace a určuje také lhůty pro zpracování účetní uzávěrky, a to k 15. kalendářnímu dni následujícímu po měsíci, kterého se uzávěrka týká, mezitímní účetní závěrka musí být hotova nejpozději k 15. kalendářnímu dni následujícímu po jejím termínu. Roční účetní závěrka je zpracována nejpozději k 31. kalendářnímu dni následujícímu po termínu roční účetní závěrky.

Střední škola odesílá účetní a rozpočtová data za jednotlivá čtvrtletí svému zřizovateli dle termínů uvedených v Zásadách vztahů orgánů kraje k příspěvkovým organizacím. Účetní výkazy škola předává Centrálnímu systému účetních informací státu.

7) Časové rozlišování nákladů a výnosů, včetně dohadných položek

V rámci časového rozlišování nákladů a výnosů, příjmů a výdajů, včetně dohadných položek zde střední škola blíže specifikuje obsahové náplně účtů, určuje, k čemu tyto účty slouží. Jedná se o účty: 381 - Náklady příštích období, 383 - Výdaje příštích období, 384 - Výnosy příštích období, 385 – Příjmy příštích období, 388 - Dohadné účty aktivní, 389 - Dohadné účty pasivní.

Příspěvková organizace zde také stanovuje, jak se z hlediska nákladů časově rozliší studium zaměstnanců v rámci programů celoživotního vzdělávání.

8) Tvorba a používání opravných položek

Opravné položky se tvoří k majetkovým účtům v případě přechodného snížení ocenění majetku v účetnictví. V této části střední škola pouze stanovuje, že opravné položky nevytváří.

9) Poskytování, účtování cestovních náhrad

V souladu s předpisem č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, střední škola poskytuje zaměstnancům náhrady pouze a maximálně ve výši zákonem stanovených limitů a sazeb. Ve směrnici střední škola určuje definici pracovní cesty.

Zaměstnanci přísluší při tuzemské pracovní cestě tyto náhrady:

- náhrada prokázaných jízdních výdajů s ohledem na úsporu nákladů organizace,
- při pracovní cestě v obci sjednaného výkonu práce zaměstnanci plyne náhrada jízdních výdajů za použití městské hromadné dopravy, a to bez nutnosti předložit jízdenku,
- pokud je tuzemská pracovní cesta delší než 7 dní, plyne zaměstnanci náhrada jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
- stravné v nárokové výši dle délky pracovní cesty ke každému kalendářnímu dni cesty,
- náhrada prokázaných výdajů za ubytování,
- náhrada prokázaných nutných vedlejších výdajů.

Před zahájením a následně po ukončení pracovní cesty zaměstnanec vyplní směrnici stanovené údaje ve formuláři Cestovní příkaz. K příkazu zaměstnanec přiloží veškeré originální daňové doklady. Ve stanovených lhůtách a za podmínek určených směrnici zaměstnanec ekonomickému úseku předává Zprávu o výsledku pracovní cesty a Cestovní příkaz, pokladní provede úpravu vyúčtování a vyplacení Cestovního příkazu. Cestovní příkaz se účtuje zápisem 512/261. Příspěvková organizace je povinna zaměstnanci poskytnout zálohu, účtuje o ní zápisem 335/261.

Při zahraniční pracovní cestě zaměstnanci přísluší obdobné druhy náhrad jako při cestě tuzemské, směrnice dále specifikuje odlišnosti při zahraniční cestě. Směrnice stanovuje náležitosti vyplňované v Cestovním příkazu při zahraniční pracovní cestě a výpočet nároku na stravné při této cestě.

Směrnice se také zaměřuje na vyúčtování služebních cest při použití soukromého silničního motorového vozidla. Zaměstnanci při takovémto použití přísluší: základní náhrada za ujetý 1 km jízdy, náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Rozlišuje se zde však, zda se zaměstnanec na změně určeného dopravního prostředku dohodl (např. použije svůj automobil místo autobusu), zaměstnanec pak účtuje náhradu ve výši ceny hromadného dopravního prostředku dálkové dopravy, nebo zaměstnavatel o použití soukromého vozidla

zaměstnanec požádá. V tom případě zaměstnanci přísluší výše uvedené náhrady za ujeté km a spotřebované PHM. Zaměstnanec předkládá zaměstnavateli směrnici stanovené doklady, vyplňuje podle směrnice Cestovní příkaz. Směrnice určuje sazbu základní náhrady za použití vlastního vozidla a výpočet pro náhradu výdajů za spotřebované PHM.

Střední škola ve směrnici také stanovuje náhradu za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce. To se týká použití vlastní lyžařské výzbroje při lyžařském výcviku nebo vlastní výzbroje a výstroje při sportovně turistickém kurzu a ekologickém pobytu vedoucím zájezdu, instruktorem, zdravotníkem.

10) Evidence spotřeby pohonných hmot

Evidence spotřeby pohonných hmot je vedena v souladu se zákonem o daních z příjmů, a to takovým způsobem aby výdaje na nákup PHM byly prokazatelné a byly tak daňově uznatelným výdajem.

Nákup PHM je prováděn úhradou za hotové, zaměstnanec, kterému bylo přiděleno služební vozidlo, v případě potřeby může na nákup obdržet zálohu, kterou do 5 dní vyúčtuje. Součástí dokladu o nákupu je příloha, ve které se nachází označení SPZ automobilu a číslo listu ze Záznamu o provozu vozidla osobní přepravy.

Střední škola zde specifikuje účtování o PHM. Spotřeba PHM je účtována na účet 501/261. Pokud se jedná o vozidlo, které není v majetku organizace, jde o výdaje zúčtované na účet 512, organizace se pak řídí zákoníkem práce.

11) Dohody o odpovědnosti

Dohoda o odpovědnosti se řídí zákoníkem práce, je uzavírána se zaměstnancem školy při jeho nástupu do pracovního poměru. Příspěvková organizace určuje, že se tato dohoda uzavírá s pracovníky skladu materiálu, skladu prádla, skladu potravin, výdejny nářadí, pokladní, se sekretářkou, s pracovníky ekonomického úseku, se správcem budov. U ostatních pracovníků kuchyně je uzavřena kolektivní odpovědnost. Zaměstnanec přejímá podpisem odpovědnost za svěřené hodnoty a možný schodek. Tiskopis Dohody o odpovědnosti se nachází v příloze této směrnice, samotné dohody jsou evidovány u personální pracovnice.

12) Archivace účetních písemností, uschovací lhůty

V souladu se zákonem č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, příspěvková organizace stanovuje kroky pro archivaci účetních písemností. Účetní písemnosti jsou nejprve uspořádány tak, aby byly kompletní a bylo zřejmé, kterého období se týkají. Jejich následnou archivaci provádí vedením archivu pověřená sekretářka, doklady se zapisují do archivní knihy. Za uložení

dokladů odpovídají pracovníce ekonomického úseku. Ve směrnici jsou dále specifikovány uschovací lhůty pro jednotlivé písemnosti

13) Poskytování osobních ochranných pracovních prostředků

V této části je uveden pouze odkaz na Směrnici Ř SŠ č. 3/2007, která řeší nárok na poskytování hygienických prostředků, ochranných pomůcek, pracovních oděvů a obuvi.

14) Oběh účetních dokladů

Hospodářské a účetní operace ve střední škole schvalují nebo nařizují oprávnění zaměstnanci, kteří jsou uvedeni v organizačním a podpisovém řádu. Za aktualizaci podpisového řádu zodpovídá samostatný odborný ekonom pro financování a personalistiku.

V organizaci se před zúčtováním dokladů provádí jejich přezkoušení z hlediska věcné a formální správnosti. Faktury se vedou dle své povahy v knize faktur přijatých či vydaných, interní doklady se vedou v samostatných seznamech. Pro hotovostní operace jsou vydávány příjmové a výdajové pokladní doklady, které se vedou v pokladní knize, jsou upraveny směrnicí k vedení pokladny. Příjmové faktury se očíslovají a opatří se evidenčním listem. Ten obsahuje účtový předpis a další náležitosti, které směrnice specifikuje.

Směrnice stanovuje odpovědnostní okruhy účetních dokladů jako je evidenční list, příjmový a výdajový pokladní doklad. Tyto doklady musí být opatřeny všemi podpisy oprávněných osob, které jsou uvedeny ve směrnici v členění: příkazce, věcná a časová správnost, přípustnost operace, zaúčtoval, správce rozpočtu, pokladní.

Ve směrnici střední škola dále vymezuje okamžiky uskutečnění účetních případů dle jednotlivých účetních dokladů. Dále směrnice určuje náležitosti dokladů a oprávněné osoby, jejichž podpis je požadován. Těmito doklady jsou: převodní příkazy pro úhrady z běžného účtu, vydané faktury, pokladní doklady, příjemky, výdejky a převodky, osobní a mzdová agenda.

15) Operativní evidence

Střední škola vede operativní evidenci na schválených tiskopisech, knihách nebo formulářích a to tak, aby bylo možné zachytit a identifikovat původní doklad, den vzniku hospodářské operace a další skutečnosti. Dle charakteru se vede operativní evidence pomocí softwaru. Ve směrnici pak následuje výčet knih a evidencí spadajících do agendy operativní evidence.

16) Vnitřní kontrolní systém a provádění řídicích kontrol

Tuto směrnici vydává příspěvková organizace v souladu se zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, v návaznosti na související právní předpisy.

Směrnice stanovuje cíle finanční kontroly, která je součástí finančního řízení zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky. Součástí finančního řízení na střední škole je veřejnosprávní kontrola vykonávaná kontrolními orgány, finanční kontrola vykonávaná podle mezinárodních smluv a vnitřní kontrolní systém (řídicí kontrola).

Cílem řídicí kontroly je zajištění hospodárného, efektivního a účelného výkonu činností organizace, minimalizace rizik, včasné poskytování informací vedoucím pracovníkům. Nezbytným předpokladem pro funkčnost tohoto systému bylo stanovení rozsahu a odpovědnosti zaměstnanců, zajištění vedení dokumentace o všech operacích a kontrolách, přijetí opatření pro ochranu veřejných prostředků s cílem jejich efektivního využívání.

Při řídicí kontrole jsou ve střední škole využívány zákonem stanovené metody jako: metoda porovnání, sledování, šetření a ověřování veřejných příjmů a výdajů, metoda kontrolních výpočtů, analýzy. Kontrolními postupy jsou postupy schvalovací, operační, hodnotící a postupy revizní.

Řídicí kontrola se skládá ze tří fází. První fází je kontrola předběžná, která se zaměřuje na soulad připravovaných operací s výchovně vzdělávacím plánem školy, s péčí o majetek a plnění úkolů uložených zvláštními právními předpisy. Směrnice stanovuje, kdo předběžnou kontrolu ve své působnosti zajistí a jaký je schvalovací postup. Předběžná kontrola se provádí u příjmů, a to před a po vzniku nároku, a při řízení veřejných výdajů před a po vzniku závazku. Směrnice také stanovuje zástupce pro odpovědné osoby v případě jejich dlouhodobé nepřítomnosti.

Druhou fází procesu řídicí kontroly je průběžná řídicí kontrola, která se provádí u individuálních investičních akcí dlouhodobého charakteru. Následná kontrola je poslední částí řídicí kontroly, zajišťuje prověření správnosti vybraných operací, jejichž výčet je obsažen ve směrnici.

Střední škola nemá útvar interního auditu, pro kontrolu ze strany zřizovatele střední škola vyhotovuje přehledy o čerpání rozpočtu. Ředitel střední školy zřizovatele informuje také o výsledcích hospodaření a opatřeních ke změně rozpočtu.

V rámci vnitřního kontrolního systému příspěvková organizace vyhodnocuje možná rizika. Střední škola rozlišuje tři hlavní rizika, a to: nesplnění závazných ukazatelů, nakládání s peněžními prostředky v pokladně, nakládání s peněžními prostředky v rámci mimoškolních aktivit pořádaných školou. Pravděpodobnost způsobení rizika, jeho nežádoucí dopad a stupeň významnosti spolu s plánem kontroly rizik jsou uvedeny ve směrnici.

17) Fond kulturních a sociálních potřeb

Příspěvková organizace zde uvádí pouze odkaz na přílohu Kolektivní smlouvy pro daný rok, ve které je tvorba a čerpání fondu kulturních a sociálních potřeb upravena.

18) Používání služebního mobilního telefonního přístroje

Střední škola na základě doporučení svého zřizovatele uzavřela smlouvu se společností T-Mobile Czech Republic a.s. o službách elektronických komunikací. Služební mobilní telefony s přiřazenými telefonními čísly byly svěřeny řediteli střední školy a dvěma vedoucím učitelům odborného výcviku. Ti jsou odpovědní za užívání a obsluhu telefonů, řídí se přitom Pravidly užívání služebního mobilního telefonu.

Směrnice stanovuje, že použití telefonu pro soukromé účely a nad rámec stanovených tarifů hradí odpovědní pracovníci do pokladny školy z vlastních prostředků. Vedoucí učitelé odborného výcviku vypracovávají k poslednímu dni kalendářního měsíce Deník o provozu mobilního telefonu, který následně odevzdají účtárně. Tento tiskopis je obsažen v příloze směrnice.

19) Stravování

Střední škola provozuje školní jídelnu pro stravování svých žáků a zaměstnanců, a to v souladu se zákonem č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání, ve znění pozdějších předpisů a vyhláškou č. 107/2005 Sb., o školním stravování. O nákladech na provoz školní jídelny se účtuje odděleně od ostatních nákladů školy.

Příspěvková organizace ve směrnici stanovuje kalkulační vzorec školního a závodního stravování, určuje částky, které za stravování platí žáci, zaměstnanci a důchodci a jaká část ceny je hrazena z přímých prostředků a z prostředků na provoz. Směrnicí je ošetřeno také stravování zaměstnanců v období hlavních prázdnin, postup v případě nepřítomnosti žáka nebo účtování nevyzvednuté částky za odhlášené obědy při ukončení stravování v jídelně. V rámci doplňkové činnosti střední škola nabízí stravování i cizím strávníkům.

20) Směrnice k vedení pokladny

Střední škola vede dvě pokladny. Hlavní pokladnu, která je součástí ekonomického úseku, má na starosti pokladní, ta také za pokladnu zodpovídá na základě Dohody o odpovědnosti. V případě dlouhodobé nepřítomnosti pokladní zajišťuje chod pokladny hlavní účetní.

Střední škola nemá stanoveny pokladní hodiny, a tak je pokladní činnost zajišťována celý pracovní den. Pokladna zabezpečuje především činnosti jako příjem a výdej peněžní hotovosti, zabezpečení styku s peněžním ústavem a nakládání s ceninami. Pokladními doklady přitom jsou příjmové a výdajové pokladní doklady a samostatná Pokladní kniha. Příjmové a výdajové doklady pokladní vystavuje v účetním programu Pokladna. Oprávněným zástupcům mohou být poskytovány zálohy. Stálou zálohu čerpá správce budov pro zabezpečení opakujících se drobných nákupů. Inventarizace se provádí v průběhu roku dle Příkazu inventarizace majetku pro daný rok.

Vedlejší pokladnu spravuje vedoucí školní jídelny, pokladna však také spadá pod ekonomický úsek. Vedoucí jídelny vede Pokladní knihu, kam zapisuje všechny příjmy a výdaje. Příjmy se následně odvádějí do hlavní pokladny, výdaje v podobě drobných nákupů se na konci měsíce účtují v hlavní knize. Ve směrnici je dále stanoveno, kde se obě pokladny nacházejí, jaký je jejich pokladní limit a bezpečnostní opatření.

21) Směrnice k DPH a jejímu průkaznému vykazování

Střední škola je od 1. 11. 2010 plátcem DPH. Na účtu 343 – Daň z přidané hodnoty a na souvztažných účtech organizace v analytickém členění účtuje o povinnosti přiznat daň za uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku se základní a sníženou sazbou a o nároku na odpočet daně z plnění za přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku se základní a se sníženou sazbou.

Evidence je pro daňové účely vedena zvlášť pro zdanitelná plnění uskutečněná a přijatá, osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně a plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.

Organizace poskytuje také plnění od daně osvobozená bez nároku na odpočet daně a dle zákona o dani z přidané hodnoty je povinna tento nárok krátit vypočteným koeficientem. V průběhu roku organizace používá zálohový koeficient, který je vypočten na základě údajů předcházejícího roku. Nárok na odpočet krácený v běžném roce zálohovým koeficientem je vyúčtován v rámci přiznání k DPH za poslední zdaňovací období příslušného roku.

Střední škola je čtvrtletním plátcem DPH, přiznání k dani z přidané hodnoty podává do 25. kalendářního dne následujícího měsíce po uplynulém čtvrtletí.

4.3.3 Zhodnocení a doporučení

Vnitroorganizační směrnice jsou ve střední škole důležitým prvkem pro řízení školy a průběh činností s tím spojených. V případě nejistoty či nevědomosti mohou pracovníci příspěvkové organizace ve směrnících najít potřebné informace a nemusí je tak složitě vyhledávat v jiných dokumentech.

Pro stávající systém směrnic bych doporučila aktualizaci a nové vydání starších předpisů. I když jsou směrnice upravovány prostřednictvím Dodatků, bylo by vhodné některé z nich znovu vydat. Například Směrnice Ř ŠŠ č. 2/2004 - Zabezpečování řádného technického stavu a provádění technických prohlídek strojního zařízení SOUT je stará 10 let a její název obsahuje zkratku již neplatného označení střední školy, Střední odborné učiliště technické bylo pojmenováním této školy do roku 2006.

Soubor směrnic týkajících se účetnictví je vytvořen dle potřeb střední školy, právní předpisy jsou přímo aplikovány na podmínky organizace. Většina směrnic obsahuje ve svém úvodu zákonný předpis, ze kterého vychází, a dále už jsou uvedeny konkrétní postupy v organizaci. V případech potřeby je na legislativní předpisy poukazováno i v jiných částech směrnic, nejen na jejich začátku.

Většina směrnic, které jsou součástí směrnice o hospodaření a vedení účetnictví, je zpracována detailně. U některých však lze hovořit pouze o konstatování skutečnosti či odkazu na jiné dokumenty (části 5., 8., 13., 17.). Protože zde však směrnice tvoří ucelený systém, není jejich vytvoření na škodu, i když právě tyto části nejsou příliš rozsáhlé. Pokud by se však jednalo u těchto částí o vytvoření samostatných směrnic, lze spekulovat o dostatečnosti jejich náplně.

Jelikož je směrnice o hospodaření a vedení účetnictví v důsledku spojení velkého počtu směrnic v jeden celek velmi obsáhlá, navrhla bych pro lepší orientaci ve směrnici změnu dosavadního obsahu na titulní straně. Doposud zde byl pouze obsah s očíslovaným výčtem směrnic a příloh, tento obsah bych doplnila také o příslušná čísla stran, na kterých se dané směrnice a přílohy nacházejí.

Ve směrnici chybí údaj o pracovníkovi, který směrnici vypracoval a také kdo směrnici kontroloval. Lze předpokládat, že je to z důvodu, že na tvorbě směrnice spolupracovali


pracovníci celého ekonomického úseku a sekretariátu. Avšak i v tomto případě by o tom směrnice měla informovat. Tvorba směrnic na střední škole začíná pokynem ředitele ke zpracování směrnice pro odpovědné pracovníky, vypracovaný předpis pak prochází připomínkovým řízením a pak může dojít k jeho schválení.

Jak již bylo zmíněno, v případě drobných aktualizací směrnic jsou vydávány k předpisům Dodatky. Ty jsou však ke směrnicím pouze přikládány, doporučila bych skutečnost o vydání jednotlivého Dodatku také zaznamenat na titulní straně směrnice, aby byla existence změny ihned zřejmá.

Přestože ve fyzické podobě ke směrnici o hospodaření a vedení účetnictví existuje její rozdělovník, tedy seznam pracovníků, kteří směrnici obdrželi a byli s ní seznámeni, což potvrdili svým podpisem, směrnice se o této skutečnosti nezmiňuje. Jelikož může být počet pracovníků vypsanych v rozdělovníku vyšší a nebylo by tak vhodné rozdělovník zahrnout do titulní strany, navrhuji daný rozdělovník zařadit ke směrnici stejně jako přílohy a náležitě jej zapsat do obsahu směrnice.

Grafická úprava směrnic se v příspěvkové organizaci liší v důsledku vydávání těchto předpisů a jejich zpracování různými pracovníky v průběhu let. Na základě této skutečnosti a výše uvedených doporučení navrhuji novou titulní stranu, která může být využita při vydávání směrnic nových a při aktualizaci směrnic stávajících. Návrh titulního listu směrnice je uveden na následující straně.

Obr. 4.1 – Návrh titulní strany směrnice

	<p style="text-align: center;">Střední škola, Havířov-Šumbark, Sýkorova 1/613, příspěvková organizace</p> <p style="text-align: center;">Sýkorova 1/613, 736 01 Havířov - Šumbark</p>									
<p>Směrnice č. ../....</p> <p><i>Název směrnice</i></p>										
<p>Obsah: <i>včetně příloh a rozdělovníku</i></p>										
<table style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 33%;">Zpracoval:</td> <td style="width: 33%;">Podpis:</td> <td style="width: 33%;">Datum vydání:</td> </tr> <tr> <td>Kontroloval:</td> <td>Podpis:</td> <td>Místo:</td> </tr> <tr> <td>Schválil:</td> <td>Podpis:</td> <td>Účinnost:</td> </tr> </table>		Zpracoval:	Podpis:	Datum vydání:	Kontroloval:	Podpis:	Místo:	Schválil:	Podpis:	Účinnost:
Zpracoval:	Podpis:	Datum vydání:								
Kontroloval:	Podpis:	Místo:								
Schválil:	Podpis:	Účinnost:								
<p>Dodatky:</p>										

Zdroj: vlastní zpracování

5. Závěr

V první části bakalářské práce byla charakterizována oblast příspěvkových organizací jakožto organizací neziskových, a to z hlediska jejich zřizování a zrušení, byly zde také popsány obecné principy jejich hospodaření a účetnictví.

Druhá část práce byla zaměřena na význam a tvorbu vnitroorganizačních směrnic. Důvodů pro vypracování vnitroorganizačních směrnic je hned několik. Je to především nutnost splnění zákonem stanovených povinností a potřeba obecné právní předpisy zapracovat do prostředí účetní jednotky, ale pečlivě a komplexně zpracované směrnice také umožňují zkvalitnění vnitroorganizačního řízení, lepší koordinaci činností v rámci organizace, snazší přizpůsobování nových pracovníků na zavedenou praxi v organizaci a hladší průběh kontroly. Vytvoření kvalitních směrnic je nelehkým úkolem, jelikož není stanovena přesná podoba ani obsah směrnic.

Cílem bakalářské práce bylo aplikovat nabyté teoretické znalosti o vnitřních předpisech příspěvkových organizací v systému vnitroorganizačních směrnic Střední školy, Havířov – Šumbark, Sýkorova 1/613, příspěvkové organizace a analyzovat tyto směrnice z hlediska jejich tvorby a významu pro organizaci. Cíl práce byl dle mého názoru splněn.

V poslední části práce byla charakterizována historie a současnost vybrané střední školy. Byl zde popsán systém vnitroorganizačních předpisů této příspěvkové organizace. Podrobněji byl rozebrán vnitřní předpis střední školy zaměřený na ekonomickou stránku organizace, tedy směrnice o hospodaření a vedení účetnictví. Jelikož je směrnice pravidelně aktualizována a odpovídá jak legislativním požadavkům, tak potřebám střední školy, nebyl shledán důvod pro závažnější zásah do úpravy této směrnice. Pro zlepšení orientace a vyšší přehlednost směrnice bylo doporučeno pár změn, týkajících se především titulní strany směrnice, bylo navrženo nové grafické i obsahové zpracování úvodní strany.

Seznam použité literatury

Publikace:

HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice – 1. díl*. Praha: BILANCE, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2012-2013*. 6.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 376 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.

LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2006. 112 s. ISBN 80-247-1259-8.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 264 s. ISBN 978-80-7263-825-3.

OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek – po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck, 2011. 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

Právní předpisy:

Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=563/1991&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy
ISSN 1211-1244

Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: 1992, částka 117, s. 3473. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy
ISSN 1211-1244

Zákon č. 219 ze dne 27. června 2000 o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 65, s. 3129. Dostupný

také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=219/2000&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy
ISSN 1211-1244

Zákon č. 218 ze dne 27. června 2000 o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 65, s. 3104. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=219/2000&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy
ISSN 1211-1244

Zákon č. 250 ze dne 7. července 2000 o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 73, s. 3557. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=250/2000&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy
ISSN 1211-1244

Zákon č. 262 ze dne 21. dubna 2006 zákoník práce. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2006, částka 84, s. 3146. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=262/2006&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy
ISSN 1211-1244

Zákon č. 410 ze dne 11. listopadu 2009, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro některé vybrané účetní jednotky. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 133, s. 6854. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=410/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy
ISSN 1211-1244

Zákon č. 593 ze dne 20. listopadu 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 119, s. 3565. Dostupný také z:

<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka->

[zakonu/SearchResult.aspx?q=593/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=593/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

ISSN 1211-1244

Přehled Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky [online].

Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platne-ceske-ucetni-standardy/2013/cus-pro-rok-2013-13453-13453>

Internetové odkazy:

Český statistický úřad – Veřejná databáze: Ekonomické subjekty podle právní formy [online].

Dostupné z:

<http://vdb.czso.cz/vdbvo/tabparam.jsp?voa=tabulka&cislotab=ORG9020UC&vo=tabulka>

Střední škola, Havířov – Šumbark, Sýkorova 1/613, příspěvková organizace [online].

Dostupné z: <http://www.outech-havirov.cz/skola/>

Seznam zkratek

ČR	Česká republika
ČSFR	Česká a Slovenská Federativní Republika
ČSÚ	Český statistický úřad
ČÚS	České účetní standardy
DIČ	daňové identifikační číslo
DDHM	drobný dlouhodobý hmotný majetek
DDNM	drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
IČO	identifikační číslo osoby
Kč	koruna česká
MRP	malá rozpočtová pravidla, zákon č. 250/2000 Sb.
OOPP	osobní ochranné pracovní prostředky
PC	personal computer, počítač
PHM	pohonné hmoty
p.o.	příspěvková organizace
Ř	ředitel
SPZ	státní poznávací značka
SOUT	Střední odborné učiliště technické
SŠ	střední škola
TZ	technické zhodnocení
ÚSC	územně samosprávný celek

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. 5. 2014

Iva Bystroňová

Iva Bystroňová

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Poskytování osobních ochranných pracovních prostředků

Příloha č. 2 – Směrnice k vedení pokladny